



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 28-03-2016

Αριθμός απόφασης: 1222

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
ΦΑΞ : 2131604567

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04-12-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ....., κατοίκου Ν. Λάρισας, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24-03-2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 04-12-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.426,36 € πλέον 4.111,64 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10γ και 19 §§ 1, 3 και 4 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12 και 18 §§ 2,9 του ΚΒΣ και του άρθρου 41 του ν.2859/2000.

Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα ζήτησε-έλαβε και χρησιμοποίησε στην αίτηση-αναλυτική δήλωση της για επιστροφή Φ.Π.Α. τέσσερα (4) εικονικά και πλαστά, φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 31.148,76 €.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα έλαβε τα με αριθμό/02-09-2009,/04-09-2009,/16-10-2009 και/17-10-2009 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε προς αυτόν η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ....., συνολικής αξίας 31.148,76 € και τα οποία, μετά από έλεγχο, αποδείχθηκαν πλαστά και εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Τα τιμολόγια αυτά κατέθεσε, μεταξύ άλλων, η προσφεύγουσα μέσω της στην τότε Γ' Δ.Ο.Υ. Λάρισας με την υπ' αριθμ. αίτηση-δήλωση, προκειμένου να εισπράξει παράνομα το ανάλογο ποσό έκπτωσης ΦΠΑ, το οποίο και έλαβε μέσω της με την έκδοση της με αριθ. απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Λάρισας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως επικουρικά την τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος που ενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ήταν υποτυπώδης, ελλειμματικός, ανεπαρκής, μη ουσιαστικός και με κακή προδιάθεση απέναντί της, συνεπώς υπάρχει ουσιώδης νομική πλημμέλεια στην επιβολή του φόρου ή του προστίμου.
- Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές και οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας είναι αυθαίρετοι.
- Το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας κακώς μετακυλίεται στην ίδια.

- Κατέθεσε έγγραφες εξηγήσεις, αυτές όμως δε ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, τα υποτιθέμενα παράνομα παραστατικά έφεραν ενδείξεις γνησιότητας, οι εκδότες τους είναι φορολογικά υπαρκτοί και η ίδια δε θα μπορούσε να είχε γνώση ή έστω υποψία ότι συνέβαινε κάτι παράνομο.
- Υπάρχει παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και επομένως η πράξη που εκδόθηκε είναι ακυρωτέα, καθώς η ίδια δεν κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις της πριν από την έκδοσή της στερούμενη το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας του φόρου.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «3. Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. και στη συνέχεια συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου για να διαπιστώσει εάν αυτή και διάφοροι άλλοι αγρότες ορθώς είχαν λάβει διάφορες επιστροφές. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τα υπ' αριθμ./02-09-2009,/04-09-2009,/16-10-2009 και/17-10-2009 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, τα οποία εκδόθηκαν προς αυτή από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ..... Η εν λόγω επιχείρηση εντοπίστηκε στο μητρώο εκδοτών πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που συντάσσεται από το Υπουργείο Οικονομικών και περιλαμβάνει λίστες με επιχειρήσεις που είναι φορολογικά ανύπαρκτες ή εντοπίστηκαν από ελέγχους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών να εκδίδουν εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία. Η Δ.Ο.Υ. Αγίας Παρασκευής, αρμόδια για τον εκδότη Δ.Ο.Υ., γνώρισε στον έλεγχο τηλεφωνικά ότι βρίσκεται σε εξέλιξη έλεγχος για τον ανωτέρω εκδότη. Από στοιχεία όμως που συγκέντρωσε ο έλεγχος προκύπτει ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων συστάθηκε μεν νομότυπα, εμφανίζοντας την εικόνα ενεργού επιχείρησης, ωστόσο δεν απέκτησε ουσιαστικά πραγματική εμπορική επαγγελματική υπόσταση, και υπήρχε αντικειμενική αδυναμία να αγοράσει αποθηκεύσει ένα τόσο υπέρογκο όγκο συναλλαγών, καθώς δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, χώρους αποθήκευσης ούτε εργατικό δυναμικό.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας δεν περιορίστηκε, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα, μόνο στον έλεγχο και την αξιολόγηση του εκδότη των εικονικών-πλαστών τιμολογίων, αλλά προέβη σε ελεγκτικές ενέργειες, επαληθεύσεις και διαπιστώσεις για την ίδια, όπου διαπίστωσε, στοιχειοθέτησε

και απέδειξε τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων ως πλαστών και των συναλλαγών ως εικονικών. Ειδικότερα, εκτός των άλλων, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί εάν, βάσει καταστάσεων που εκδίδει ανά έτος και ανά περιοχή το Υπουργείο Γεωργίας για τη στρεμματική απόδοση των χωραφιών των αγροτών, η αγρότισσα είχε δυνατότητα να παράγει τις ποσότητες που πούλησε και αν το ίδιο έτος έλαβε αποζημίωση από τον Ε.Λ.Γ.Α. για καταστροφή της παραγωγής της. Από τον έλεγχο αυτό, συνυπολογίζοντας το μέγεθος της γεωργικής εκμετάλλευσης και των καλλιεργούμενων εκτάσεων, προέκυψε ότι υπάρχει εξωπραγματικός όγκος παραγωγής ανά στρέμμα. Λαμβάνοντας υπόψη μάλιστα ότι η προσφεύγουσα έλαβε για το έτος 2009 αποζημίωση για καταστροφές που υπέστη στις καλλιέργειές της λόγω καιρικών συνθηκών και ότι η παραγωγή που καταστράφηκε ανέρχεται σε ποσοστό 50% έως 85%, η στρεμματική απόδοση των μήλων είναι εξωπραγματική, δυσθεώρητη και ψευδής.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων. Περιγράφεται δε αναλυτικά ποια φορολογικά στοιχεία κρίνονται εικονικά, ποιος εμφανίζεται ως εκδότης των στοιχείων αυτών, ποια η αξία των στοιχείων και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α. που εισέπραξε παράνομα η προσφεύγουσα, ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και κάθε στοιχείο του ελέγχου που αναιρεί τυχόν αμφισβήτηση περί της εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Αν όμως πρόκειται για συναλλαγή με πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία διεύθυνση, φορολογική αρχή, αρκεί το γεγονός αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και του επιχειρηματία που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 446/2003, 2676/2002, 2445/2002, 1055/2002, 3411/2004). Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος στην έκθεσή του θεμελιώνει πλήρως την παράβαση, οπότε εναποτίθεται στην προσφεύγουσα να αποδείξει την καλή της πίστη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι

έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, εν αντιθέσει με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ο έλεγχος με συστημένη επιστολή ορθώς και νομίμως γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και την προσκάλεσε να προσκομίσει τυχόν αποδεικτικά στοιχεία και να εκφράσει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση. Η προσφεύγουσα κατέθεσε τις με αριθ. πρωτ. έγγραφες εξηγήσεις, στις οποίες ισχυρίζεται αόριστα, γενικόλογα και αβάσιμα ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές. Επιπροσθέτως δεν προσκόμισε: α) κάποιο στοιχείο διακίνησης που να αποδεικνύει τη μεταφορά των προϊόντων από τους αγρούς στους χώρους διάθεσης ή αποθήκευσης αυτών, β) κάποιο στοιχείο με βάση το οποίο να διαπιστώνεται ότι έγινε εξόφληση των επίδικων φορολογικών στοιχείων και με ποιο τρόπο, γ) παραστατικά στοιχεία των αποθηκευτικών και ψυκτικών χώρων, όπου έγινε η εναπόθεση των προϊόντων, καθώς για τη συντήρηση των συγκεκριμένων αγαθών απαιτείται ψυκτικός θάλαμος, τον οποίο δε διαθέτει, αλλά ούτε και από άλλο στοιχείο αποδεικνύεται αποθήκευση των αγαθών αυτών σε ψυκτικούς θαλάμους τρίτων, γ) παραστατικά στοιχεία των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν στη διαδικασία της παραγωγής, δ) στοιχεία από ΙΚΑ για τυχόν απασχόληση προσωπικού που απασχολήθηκε με την καλλιέργεια και συγκομιδή της παραγωγής. Το γεγονός επίσης ότι εντοπίστηκαν και άλλα παρόμοια στοιχεία από το ίδιο μπλοκ του ίδιου εκδότη με τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα και με αναγραφόμενες σε αυτά υπερβολικές ποσότητες κιλών μήλων στα χέρια και άλλων αγροτών της περιοχής, οι οποίοι μάλιστα προσήλθαν στις Δ.Ο.Υ. επιστρέφοντας τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ενισχύουν την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα, η οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα, και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά. Τα συμπεράσματα επομένως του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπ' αριθμ./02-09-2009,/04-09-2009,/16-10-2009 και/17-10-2009 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας

συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Έτσι, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας που διενήργησε τον έλεγχο το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο περιγράφονται αναλυτικά οι παραβάσεις που καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας και το οποίο απεστάλη ταχυδρομικά στην προσφεύγουσα με το με αριθ. πρωτ. συστημένο έγγραφο. Επιπλέον η προσφεύγουσα, παρά τα όσα υποστηρίζει, είχε τη δυνατότητα περί ουσιαστικής παροχής εξηγήσεων επί των αναφερόμενων στις εκθέσεις ελέγχου θεμάτων, και προηγούμενης ακρόασης, καθώς της επιδόθηκε η υπ' αριθ. κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ., την οποία παρέλαβε η ίδια ενυπόγραφα στα και με την οποία κλήθηκε να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της, και στην οποία αναφέρονταν αναλυτικά οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και οι διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες της καταλογίστηκαν οι επίδικες πράξεις. Η προσφεύγουσα προσκόμισε το με αριθ. πρωτ. γραπτό υπόμνημα στο οποίο ισχυρίζεται εντελώς αόριστα και χωρίς καμία απόδειξη ότι πρόκειται για υπαρκτή συναλλαγή μεσολαβούντος κάποιου αντιπροσώπου, ο οποίος μάλιστα μαζί με τα επίμαχα τιμολόγια που

φέρουν στοιχεία άσχετα με αυτόν και παντελώς άγνωστα στην ελεγχόμενη κατέβαλλε μαζί με αυτά και την αξία αυτών σε μετρητά, τα οποία ανέρχονται σε πολλές χιλιάδες ευρώ. Πρακτική που είναι εντελώς ασυνήθιστη και ανέφικτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 § 1 και 2 του ν. 2859/2000 «.... 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.... Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11% (ΠΟΛ. 1045/22-04-2010 για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2009), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και τις απόψεις της φορολογικής αρχής η προσφεύγουσα, ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. Υ.Α.Π. 953/432/64 ΠΟΛ. 41 (ΦΕΚ Β' 107/1988), έλαβε ποσά επιστροφής ΦΠΑ κάνοντας χρήση των επίδικων πλαστών και εικονικών τιμολογίων, με βάση την με αριθμό αίτησή της, μέσω και έλαβε επιστροφή σύμφωνα με την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 2859/2000 παράγραφος 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, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97 ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/97, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2005, ορίζεται ότι: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται ... σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση.....».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη

δημοσίευση του ιδίου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος φορολογούμενος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., 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 αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ.....

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

Διαφορά φόρου	3.426,36
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.111,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.538,00

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).