



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

Θεσσαλονίκη, 30/11/15

Αριθμός απόφασης: 247

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» και «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», κατοίκου «.....», ΑΦΜ «.....», κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη

ποσού 2.915,65€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.498,78€, συνολικού ποσού 6.414,43€, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 600,33€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 720,39€, συνολικού ποσού 1.320,72€, 3) η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.931,45€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.317,74€, συνολικού ποσού 4.249,19€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 749,06€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 898,87€, συνολικού ποσού 1.647,93€, 5) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.580,22€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.896,26€, συνολικού ποσού 3.476,48€, των πράξεων οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 8.746,95€, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.800,99€, 3) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 5.794,35€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 2.247,18€ και 5) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 4.740,66€, και των αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 3) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 5) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 586,00€.

4. Τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 2.915,65€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.498,78€, συνολικού ποσού 6.414,43€, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 600,33€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 720,39€, συνολικού ποσού 1.320,72€, 3) η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.931,45€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.317,74€, συνολικού ποσού 4.249,19€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 749,06€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 898,87€, συνολικού ποσού 1.647,93€, 5) υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.580,22€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.896,26€, συνολικού ποσού 3.476,48€, των πράξεων οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 8.746,95€, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.800,99€, 3) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 5.794,35€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 2.247,18€ και 5) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 4.740,66€, και των αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ 1) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00, 2) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 3) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00€, 4) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 5) υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 586,00€, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....».

4. Τις από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» και «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Σε εκτέλεση της υπ.αρ. «.....» εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελίας «.....» για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από αγρότες ειδικού καθεστώτος και του υπ.αρ. «.....» εγγράφου του Παισματοδικείου «.....», εκδόθηκε η υπ.αρ «.....» εντολή διενέργειας προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....» σε βάρος της προσφεύγουσας.

Από τον ως άνω έλεγχο, εκδόθηκε η από «.....» έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος της Δ.Ο.Υ. «.....», με βάση την οποία διαπιστώθηκαν τα εξής :

1) η ελεγχόμενη, μετά από έλεγχο στο ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2005, 2006, 2008, 2010, 2011 δεν είχε στην κυριότητά της αγροτεμάχια βάση νόμιμου τίτλου, ούτε είχε μισθώσει αγροτεμάχια από τρίτο, αλλά ούτε της τα είχαν παραχωρήσει οι γονείς της, καθόσον στο έντυπο Ε2 των αντίστοιχων ετών που υπέβαλαν οι γονείς της δεν δηλώθηκε η ίδια ως ενοικιάστρια, 2) δεν υπέβαλε για τις ελεγχόμενες χρήσεις ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης των ετών αυτών, 3) τα γεωργικά εισοδήματα από τις καλλιέργειες, για τις οποίες αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ, δεν τα συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε1 των αντίστοιχων ετών, ενώ τα ποσά που δήλωσε σ'αυτές δεν

αντιστοιχούν στις αιτούμενες επιστροφές ΦΠΑ, 4)δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία και δη δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης εκκαθαρίσεων, μισθωτήρια συμβόλαια κτλ, προκειμένου να αποδείξει την παραγωγή των προϊόντων για τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ.

Για τις παραπάνω χρήσεις η προσφεύγουσα αιτήθηκε και έλαβε μέσω αγροτικών συνεταιρισμών επιστροφή ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν 2859/2000, χωρίς όμως να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ως άνω άρθρου και έτσι οι εκκαθαρίσεις που εκδόθηκαν κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικές ως προς την συναλλαγή.

Με βάση την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....», για μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ οι παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ : 1)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2005 η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 2.915,65€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.498,78€, συνολικού ποσού 6.414,43€, 2)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2006 η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 600,33€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 720,39€, συνολικού ποσού 1.320,72€, 3)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2008 η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.931,45€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.317,74€, συνολικού ποσού 4.249,19€, 4)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2010 η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 749,06€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 898,87€, συνολικού ποσού 1.647,93€, 5)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2011 η υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 1.580,22€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.896,26€, συνολικού ποσού 3.476,48€. Παράλληλα με το άρθρο 6 ν 2523/1997 επιβλήθηκαν ειδικά πρόστιμα ισόποσα με το τριπλάσιο του φόρου που επιστράφηκε και εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και δη 1)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2005 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 8.746,95€, 2)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2006 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.800,99€, 3)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2008 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 5.794,35€, 4)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2010 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 2.247,18€ και 5)για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2011 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 4.740,66€. Τέλος με την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» εκδόθηκαν οι παρακάτω αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και δη 1) για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2005 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00, 2) για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2006 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 3) για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2008 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 1.758,00€, 4) για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2010 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 293,00€, 5) για την διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2011 η υπ.αρ. «.....» πράξη συνολικού ποσού 586,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» και να διαγραφούν τα καταλογισθέντα με τις ως άνω πράξεις ποσά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-ότι δεν υπέβαλε ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης, καθόσον ο σχετικός νόμος δίνει δυνατότητα για την υποβολή της εν λόγω δήλωσης και όχι υποχρέωση υποβολής, ιδιαίτερα για το έτος 2008

-ότι η φορολογική αρχή παραβίασε το νόμο, παραβιάζοντας με τις προσβαλλόμενες πράξεις τα άρθρα 20 και 28 παρ 1 του Συντάγματος, μη λαμβάνοντας υπόψη τις ερμηνευτικές εγκυκλίους και την παροχή οδηγιών για τους αγρότες ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του κώδικα ΦΠΑ

-ότι καλλιεργεί τα χωράφια που της παραχώρησαν δωρεάν οι γονείς της, στους οποίους και ανήκουν, και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να τα δηλώσει στο Ε9, ενώ υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε1 με αγροτικά εισοδήματα, που απαραδέκτως δεν ελήφθησαν υπόψη

-ότι το άρθρο 5 του Ν 2523/1997 παραβιάζει το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, καθόσον με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των παραβάσεων περιορίζεται ανεπίτρεπτα η εξουσία του δικαστηρίου και δεν μπορούν να εξεταστούν λόγοι που αφορούν τη βαρύτητα της παράβασης, με αποτέλεσμα η παρεχόμενη έννομη προστασία να μην είναι επαρκής και πλήρης.

-ότι ο ως άνω νόμος παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας (αρ 25 του Συντάγματος) και την αρχή της χρηστής διοίκησης

-ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας

-ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και η ίδια ήταν καλόπιστη ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» και «.....» 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:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι νομίμως δικαιούταν επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και τη μη υποβολή ενιαίας δήλωσης στον ΕΛΓΑ

Επειδή στο άρθρο 41 του Ν 2859/2000 ορίζεται ποιοι αγρότες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς και ειδικότερα «Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, **τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσης τους.**», ενώ στην παρ 2 εδ δ' αυτού ορίζονται οι προϋποθέσεις υπαγωγής τους στο καθεστώς αυτό «...Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά, **με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.**»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1246/13-11-2013 στην περίπτωση που κάποιος αγρότης αιτείται επιστροφής ΦΠΑ χωρίς να έχει υποβάλει Αίτηση για την ενεργοποίηση των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης ή Ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής του νόμου 3877/2010 και, κατά συνέπεια, δεν περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή στην περίπτωση που η δήλωση αυτή είναι ανακριβής για οποιονδήποτε λόγο, **ο αγρότης μπορεί να τύχει της επιστροφής μετά από έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. των πραγματικών περιστατικών και των στοιχείων που αποδεικνύουν την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσης.**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1077/12-4-2011 στην περίπτωση που από τον προληπτικό έλεγχο προκύπτει ότι στην αίτηση για την επιστροφή περιλαμβάνονται **εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν υπόνοιες** ότι τα ποσά που αναγράφονται δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές εκδίδεται εντολή για να διενεργηθεί άμεσα φορολογικός έλεγχος... Κατά τον έλεγχο αυτό λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., όπως: α) **Τη δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής** που έχει υποβληθεί για το

έτος 2011..., β) **Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος**, από την οποία προκύπτει το μέγεθος της αγροτικής εκμετάλλευσης.

Επειδή, η μη υποβολή της δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής δεν συνιστά λόγο μη αποδοχής της αίτησης επιστροφής ή λόγο άρνησης της επιστροφής στους αγρότες, **αλλά χρησιμοποιείται ως στοιχείο ελέγχου, μαζί με τα υπόλοιπα, προκειμένου να προσδιοριστεί η βασιμότητα του αιτήματος επιστροφής, και να αποκλειστεί η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών**, πλην όμως οι αγρότες στην πλειοψηφία τους έχουν συμφέρον να υποβάλλουν την εν λόγω αίτηση προκειμένου να κατοχυρώσουν το δικαίωμα τους για επιστροφή ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν δήλωσε στο Ε9 των ελεγχόμενων ετών ιδιότητα αγροτεμάχια, στερείται δηλαδή νόμιμου τίτλου, αλλά ούτε δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε1 των ελεγχόμενων ετών εκμίσθωση αγροτεμαχίων από τρίτο, ή άλλως δωρεάν παραχώρηση από τους γονείς της με αντίτιμο κάτω των 100,00 ευρώ το μήνα κατ'άρθρο 77 Ν 2238/1994, επομένως δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 κατά τα ανωτέρω, **διότι προϋπόθεση εφαρμογής του ως άνω άρθρου είναι η παραγωγή προϊόντων ή η παροχή υπηρεσιών να προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.**

Επειδή, η προσφεύγουσα, πέρα των όσων προαναφέρθηκαν, α)για τη χρήση 2005 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ για παραγωγή ροδάκινων, δαμάσκηνων, βερύκοκων και αχλαδιών, ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) δεν δήλωσε την εν λόγω καλλιέργεια, εκτός των ροδάκινων, β)για τη χρήση 2006 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ για παραγωγή μήλων, ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) δεν δήλωσε την εν λόγω καλλιέργεια, γ)για τη χρήση 2008 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ για παραγωγή νεκταρινίων, ναβαλίνων (πορτοκαλιών), μήλων, αχλαδιών και ακτινιδίων, ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) δεν δήλωσε την εν λόγω καλλιέργεια, δ)για τη χρήση 2010 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ για παραγωγή ροδάκινων και νεκταρινίων, τα οποία, ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) δήλωσε την εν λόγω καλλιέργεια, δεν είχε τις νόμιμες προϋποθέσεις να λάβει επιστροφή ΦΠΑ σύμφωνα με τα ανωτέρω, ε)για τη χρήση 2011 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ για παραγωγή ροδάκινων και νεκταρινίων, τα οποία, ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) δήλωσε την εν λόγω καλλιέργεια, δεν είχε τις νόμιμες προϋποθέσεις να λάβει επιστροφή ΦΠΑ σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή η προσφεύγουσα, για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη, **δεν προσκόμισε** στην φορολογική αρχή αποδεικτικά έγγραφα και δη ζυγολόγια, δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων εκκαθαρίσεων, μισθωτήρια συμβόλαια αγρών ή άλλα έγγραφα που θα αποδείκνυαν την επικαλούμενη από αυτήν παραγωγή γεωργικών προϊόντων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι μετά την εισαγγελική παραγγελία η αρμόδια αρχή προέβη σε έλεγχο διάπραξης φορολογικών αδικημάτων για μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ από την προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, αξιοποιώντας κάθε στοιχείο που είχε στη διάθεσή της, η έλλειψη δε απαιτούμενων κατά το νόμο προϋποθέσεων, οδήγησε στην έκδοση κατά το νόμο των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί νόμιμου δικαιώματός της για επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των παραβάσεων παραβιάζει το αρ 6 της ΕΣΔΑ και την αρχή της αναλογικότητας (αρ 25 Συντάγματος)

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει του Ν. 2523/1997 για παραβάσεις του ΚΒΣ και του Ν 2859/2000 για την επιβολή ΦΠΑ παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ) **και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη** (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 2859/2000 που ρυθμίζουν το ΦΠΑ, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, **δεν αντίκεινται** στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Αντίστοιχα, 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.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. 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 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε η **αρχή της αναλογικότητας και η αρχή των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης** αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ.

Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν **δέσμια αρμοδιότητα** της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

3.Ως προς τη μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν τη μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ από την προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, όπως αντίστοιχα και στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση πράξεις και η συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και έκθεση ελέγχου ΚΒΣ στερούνται επαρκούς αιτιολογίας δεν ευσταθούν, καθότι η εν λόγω έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ συνιστά την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ και των αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ αντίστοιχα, και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τους επιβαλλόμενους φόρους σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

4.Ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και την καλή πίστη της προσφεύγουσας

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών και σε κάθε περίπτωση δεν έλαβε υπόψη την καλή πίστη της προσφεύγουσας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αλυσιτελής και αβάσιμος.

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή προκύπτει με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του φερόμενου εκδότη και ότι πληρούσε τις προϋποθέσεις για την επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, ενώ αντιθέτως αυτή μόνο γενικά στο δικόγραφο της αναφέρει ότι εφόσον δεν κατονομάζεται και δεν προσδιορίζεται ποιο είναι το διαφορετικό πρόσωπο, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή είναι εικονική, καθώς αυτό δεν προκύπτει ούτε από καμία διάταξη νόμου, ούτε από τη νομολογία. Επίσης, όπως διαφαίνεται από το δικόγραφο της ενδικοφανούς

προσφυγής, δεν χωρεί ανάλυση, ούτε εξειδίκευση, με την έννοια της απόδειξης, των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά απλή αναφορά και επίκλησή τους, καθόσον η προσφεύγουσα αναφέρεται επιγραμματικά στο ιστορικό της υπόθεσης, χωρίς όμως να αιτιολογείται για ποιο λόγο η κρίση της φορολογικής αρχής ήταν εσφαλμένη κατά την εκτίμηση των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, αρκούμενη σε γενικόλογες αιτιάσεις, ενώ η επιταγή της νομολογίας για ειδικότερη αξιολόγηση των ισχυρισμών και των επιχειρημάτων **προϋποθέτει** συγκεκριμένους λόγους με τους οποίους επιχειρείται να κλονισθεί η αιτιολογία της κρίσης της φορολογικής αρχής για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της νόμιμης επιστροφής ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών, που στο δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής της δεν αναφέρονται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζεται ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε ή όχι η ίδια, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές, καθόσον η προσφεύγουσα δεν πληρούσε τις νόμιμες προϋποθέσεις προκειμένου να δικαιούται νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μολονότι της επιδόθηκε νόμιμα σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και κλήση για υποβολή απόψεων κατ'άρθρο 6 ν 2690/1999, προκειμένου να προσκομίσει κάθε δικαιολογητικό που να αποδεικνύει τη μη τέλεση της αποδιδόμενης σ' αυτήν παράβαση, παρά ταύτα αυτή δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο εξόφλησης ή κάποιο τραπεζικό έγγραφο, από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών της και η μη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών, με συνέπεια να απορρίπτεται ως αβάσιμος κάθε σχετικός ισχυρισμός.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν 2523/1997, όπως ίσχυε στις επίμαχες χρονιές, οριζόταν ότι «...Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.», ενώ με την **ΠΟΛ 1158/26-11-2008** ορίζεται ότι το ως άνω άρθρο εφαρμόζεται και στους αγρότες ειδικού καθεστώτος.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή, με την από «.....» έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος, βασιζόμενη τόσο στις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις όσο και σε νόμιμα αποδεικτικά μέσα, αλλά και σε έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα και σε έγγραφα άλλων υπηρεσιών (δηλώσεις Ε1 και Ε9 ελεγχόμενων χρήσεων, μη υποβολή αίτησης για επιστροφή ΦΠΑ, μη υποβολή εξοφλητικών αποδείξεων, εισαγγελική παραγγελία Εισαγγελίας Βέροιας για διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η νομιμότητα επιστροφής ΦΠΑ από αγρότες ειδικού καθεστώτος), κατέληξε νομότυπα στο σχετικό πόρισμα ελέγχου, με βάση το οποίο η προσφεύγουσα έλαβε μη νόμιμα, από τη Δ.Ο.Υ. «.....», μέσω συνεταιρισμών, επιστροφές ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, τις οποίες δεν δικαιούταν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» και «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των υπ.αρ «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, των υπ.αρ. «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και των υπ.αρ. «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. «.....».

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα εισήγηση:

Α/ Α	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Ποσό προστίμου	Συνολικό ποσό καταλογι- σμού
1	«.....» ΦΠΑ	1/1-31/12/2005		6.414,43 €
2	«.....» ΦΠΑ	1/1-31/12/2006		1.320,72€
3	«.....» ΦΠΑ	1/1-31/12/2008		4.249,19€
4	«.....» ΦΠΑ	1/1-31/12/2010		1.647,93€
5	«.....» ΦΠΑ	1/1-31/12/2011		3.476,48€
6	«.....» ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1/1-31/12/2005	8.746,95€	8.746,95€
7	«.....» ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1/1-31/12/2006	1.800,99€	1.800,99€
8	«.....» ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1/1-31/12/2008	5.794,35€	5.794,35€
9	«.....» ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1/1-31/12/2010	2.247,18€	2.247,18€
10	«.....» ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	1/1-31/12/2011	4.740,66€	4.740,66€
11	«.....» ΚΒΣ	1/1-31/12/2005	1.758,00€	1.758,00€
12	«.....» ΚΒΣ	1/1-31/12/2006	293,00€	293,00€
13	«.....» ΚΒΣ	1/1-31/12/2008	1.758,00€	1.758,00€
14	«.....» ΚΒΣ	1/1-31/12/2010	293,00€	293,00€
15	«.....» ΚΒΣ	1/1-31/12/2011	586,00€	586,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).