



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

Θεσσαλονίκη, 3/11/15

Αριθμός απόφασης: 178

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο :
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 ημερ. κατάθεσης «.....» και με αρ. πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ υπ.αρ. 1)».....» ποσού 3.140,70€ πλέον προσαυξήσεων

3.768,84 €, συνολικού ποσού 6.909,54€, 2) υπ.αρ. «.....» ποσού 1.862,14 € πλέον προσαυξήσεων 2.234,57€, συνολικού ποσού 4.096,71€, 3) υπ.αρ. «.....» ποσού 1.687,51€ πλέον προσαυξήσεων 2.025,01 €, συνολικού ποσού 3.712,52€, 4) υπ.αρ. «.....» ποσού 2.492,01€ πλέον προσαυξήσεων 2.168,05 €, συνολικού ποσού 4.660,06 €, κατά των οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ υπ.αρ. 5)».....» ποσού 9.422,10€, 6) υπ.αρ. «.....» ποσού 5.586,42€, 7) υπ.αρ. «.....» ποσού 5.062,53€, και 8) υπ.αρ. «.....» ποσού 7.476,03€, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....».

3. Τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 1) υπ.αρ. «.....» ποσού 3.140,70€ πλέον προσαυξήσεων 3.768,84 €, συνολικού ποσού 6.909,54€, 2) υπ.αρ. «.....» ποσού 1.862,14 € πλέον προσαυξήσεων 2.234,57€, συνολικού ποσού 4.096,71€, 3) υπ.αρ. «.....» ποσού 1.687,51€ πλέον προσαυξήσεων 2.025,01 €, συνολικού ποσού 3.712,52€, 4) υπ.αρ. «.....» ποσού 2.492,01€ πλέον προσαυξήσεων 2.168,05 €, συνολικού ποσού 4.660,06 €, και τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ 5) υπ.αρ. «.....» ποσού 9.422,10€, 6) υπ.αρ. «.....» ποσού 5.586,42€, 7) υπ.αρ. «.....» ποσού 5.062,53€, και 8) υπ.αρ. «.....» ποσού 7.476,03€, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....».

4. Τις από «.....» 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 Πταισματοδικείου «.....», 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 κρίθηκε ότι για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011 δεν υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη δηλώσεις ΟΣΔΕ, δεν προέκυψε από τις δηλώσεις Ε9 να έχει κάποιο αγροτεμάχιο στην κατοχή της, δεν προέκυψε από τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος να μίσθωσε αγροτεμάχια για να καλλιεργήσει αγροτικές παραγωγές και δεν δηλώθηκαν γεωργικά εισοδήματα για τις παραπάνω χρήσεις, παρά μόνο για τα οικονομικά έτη 2010 (χρήση 2009), στην οποία δηλώθηκαν «.....» στρέμματα νεκταρίνια, και για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), στο οποίο δηλώθηκαν «.....» στρέμματα μήλα, παραγωγές άσχετες με αυτές των εκκαθαρίσεων βάσει των οποίων καταβλήθηκε η 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 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας για μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ οι παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ : 1) για την χρήση 2008 η υπ.αρ. «.....» ποσού 3.140,70€ πλέον προσαυξήσεων 3.768,84 €, συνολικού ποσού 6.909,54€, 2) για την χρήση 2009 η υπ.αρ. «.....» ποσού 1.862,14 € πλέον προσαυξήσεων 2.234,57€, συνολικού ποσού 4.096,71€, 3) για την χρήση 2010 η υπ.αρ. «.....» ποσού 1.687,51€ πλέον προσαυξήσεων 2.025,01 €, συνολικού ποσού 3.712,52€, 4) για την χρήση 2011 η υπ.αρ. «.....» ποσού 2.492,01€ πλέον προσαυξήσεων 2.168,05 €, συνολικού ποσού 4.660,06€. Επίσης, σύμφωνα με τις κυρώσεις του αρ 6 του Ν 2523/97 επιβλήθηκαν ειδικά πρόστιμα ισόποσα με το τριπλάσιο του φόρου που επιστράφηκε με τις παρακάτω πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ : 1) για την χρήση 2008 η υπ.αρ. «.....» με πρόστιμο αξίας 9.422,10€, 2) για την χρήση 2009 η υπ.αρ. «.....» με πρόστιμο αξίας 5.586,42€, 3) για την χρήση 2010 η υπ.αρ. «.....» με πρόστιμο αξίας 5.062,53€, και 4) για την χρήση 2011 η υπ.αρ. «.....» με πρόστιμο αξίας 7.476,03€ .

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

-ότι η φορολογική αρχή παραβίασε το νόμο, καθόσον έκανε έλεγχο μόνο στο λήπτη και όχι στους εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ότι σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύονται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις,

-ότι η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε στην προσφεύγουσα όλα τα απαιτούμενα έγγραφα, ούτε έλαβε υπόψη της νόμιμα αποδεικτικά μέσα,

-ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις καλλιέργειας / εκτροφής ΕΛΓΑ σύμφωνα με το Ν 3877/10, καθόσον ο σχετικός νόμος δίνει δυνατότητα για την υποβολή της εν λόγω δήλωσης και όχι υποχρέωση υποβολής, ιδιαίτερα για το έτος 2012,

-ότι η προσφεύγουσα καλλιεργεί τα χωράφια που της παραχώρησε δωρεάν ο σύζυγός της στον οποίο και ανήκουν, και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να τα δηλώσει στο Ε9, ενώ για έτη 2009 και 2011 υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αγροτικά εισοδήματα,

-ότι υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου του αρ 6 Ν 2523/97, αλλά ούτε φύλλο ελέγχου εισοδήματος, ούτε έγινε νόμιμα η κατάσχεση των σχετικών στοιχείων

- ότι η έκθεση ελέγχου πάσχει από αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας,

- ότι η φορολογική αρχή δεν αναζήτησε την εξόφληση των επίδικων παραστατικών, ούτε έγινε επιτόπιος έλεγχος στις καλλιέργειές της

- ότι παραβιάστηκαν οι αρχές δημοσίου δικαίου, όπως η αρχή της αναλογικότητας και χρηστής Διοίκησης, καθώς και το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επί της από «.....» 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 :

A. Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Ως προς τη μη διενέργεια ελέγχου στους εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων

Επειδή, ο έλεγχος των αγοραστών των εν λόγω γεωργικών προϊόντων, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ «.....», σύμφωνα με την ως άνω Δ.Ο.Υ., βρίσκεται σε εξέλιξη, δυνάμει της υπ.αρ. «.....» εντολής για τακτικό έλεγχο που αφορά την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ «.....», και της υπ.αρ. «.....» εντολής για τακτικό έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με σοβαρές ενδείξεις για την εικονικότητα των συναλλαγών που αφορούν σε πλήθος μελών των παραπάνω συνεταιρισμών, και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

2. Ως προς τη μη κοινοποίηση εγγράφων από τη Φορολογική αρχή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση γνωστοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την παραλαβή της έγγραφης γνωστοποίησης...».

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ.αρ.πρωτ. «.....» σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου, μαζί με κλήση για υποβολή απόψεων κατ'άρθρο 6 του Ν 2690/1999, ενώ όλα τα υπόλοιπα έγγραφα που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι δεν της κοινοποιήθηκαν, είναι έγγραφα που η ίδια υπέβαλε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή και σε κάθε περίπτωση είχε λάβει γνώση αυτών.

Επειδή η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα απάντησε με το υπ.αρ. πρωτ. «.....» υπόμνημά της στην ως άνω κλήση, το δε υπόμνημά της δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, η αρμόδια ελεγκτική αρχή της κοινοποίησε τις υπ.αρ. «.....», «.....», «.....» και «.....» οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και τις υπ.αρ. «.....», «.....», «.....» και «.....» οριστικές πράξεις προσδιορισμού

προστίμου ΦΠΑ, με τις οποίες της επιβλήθηκε ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011.

Με βάση τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, νόμιμα, όλα τα απαιτούμενα έγγραφα και με τον τρόπο αυτό δεν παραβιάστηκε το δικαίωμά της ως φορολογούμενης να λάβει γνώση των πορισμάτων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις της επ'αυτών, πριν την έκδοση σε βάρος της δυσμενούς καταλογιστικής πράξης της Διοίκησης, ενώ σε κάθε περίπτωση έλαβε γνώση όλων των εγγράφων που την αφορούσαν και τα οποία χρησιμοποίησε ο έλεγχος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι νομίμως δικαιούταν επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος

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 εκμετάλλευσής 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 εκμετάλλευσής 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 εκμετάλλευσής.**

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 εκμετάλλευσής.

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 δικαίωμά 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 ετών αυτών εκμίσθωση αγροτεμαχίων από τον σύζυγό της ή τρίτο, ή άλλως δωρεάν παραχώρηση από τον σύζυγό 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 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), δήλωσε «.....» στρέμματα νεκταρίνια, ενώ ζήτησε επιστροφή ΦΠΑ για ροδάκινα, και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) δήλωσε «.....» στρέμματα μήλα, ενώ ζήτησε επιστροφή για ροδάκινα-νεκταρίνια, και ως εκ τούτου οι μοναδικές φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε και στις οποίες δήλωσε αγροτικά εισοδήματα αφορούν διαφορετικά είδη από αυτά των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ.

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.

4. Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν ζητήθηκαν εξοφλητικά τιμολόγια

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, παραταύτα 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.

5.Ως προς τον ισχυρισμό για μη σύνταξη ειδικής έκθεσης ελέγχου του αρ 6 Ν 2523/97

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν 2523/1997, όπως ισχύει σήμερα, ορίζεται 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.», ενώ πουθενά στον σχετικό νόμο δεν αναφέρεται η σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου για τα επιβληθέντα πρόστιμα, όπως αντίθετα οριζόταν παλαιότερα στο άρθρο 48 του Ν 1642/1986.

Επειδή, η σχετική έκθεση του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 εμπεριέχεται στην έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ που συνέταξε ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα με τις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ ανά ελεγχόμενο έτος, στις οποίες αναλυτικά αναφέρονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και τα επιβληθέντα πρόστιμα σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο, χωρίς έτσι να προκύπτει ζήτημα παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των σχετικών πράξεων.

Κατά συνέπεια, ορθώς συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα η σχετική έκθεση ελέγχου του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 με την ανωτέρω μορφή, κάθε δε σχετική πράξη που ερίζεται επ' αυτής, εκδόθηκε νομότυπα, απορρίπτοντας κάθε ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους.

6.Ως προς τον ισχυρισμό για μη υπαγωγή στο ευνοϊκό καθεστώς του αρ 66 ν 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι «4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς «του άρθρου 55 παρ. 2» του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων : α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί **σχετικό αίτημα** εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις

της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π., β..., γ...».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σχετικό αίτημα εντός 15 ημερών από την κοινοποίηση των σχετικών πράξεων, οι οποίες της επιδόθηκαν 26-5-2015, προκειμένου να υπαχθεί στο ευνοϊκό καθεστώς του Ν 4174/2013 ως προς τον υπολογισμό των προστίμων.

Με βάση τα ανωτέρω, έγινε ορθή ερμηνεία και σωστή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων ως προς τον υπολογισμό των επιβληθέντων σε βάρος της προστίμων ΦΠΑ, ενώ είναι απορριπτός ως μη νόμιμος ο ισχυρισμός της για αδικαιολόγητη μη υποβολή της στο ευνοϊκό καθεστώς του Ν 4174/2013, καθώς δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του νόμου.

Β. Ως προς τον δεύτερο και έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Αναφορικά με τη μη εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και την καλή πίστη της προσφεύγουσας

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 και παρελκυστικά 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 χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία 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, 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 δικαιούταν νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος.

2. Ως προς το αναπόδεικτο των παραβάσεων

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 «.....» 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 τις οποίες δεν δικαιούταν.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα ούτε με το σχετικό υπόμνημα που κατέθεσε επί κλήσης για υποβολή απόψεων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. «.....», αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απέδειξε ότι δικαιούται την επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, ούτε όμως απέδειξε την καλή πίστη της ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, αντίθετα η αρμόδια φορολογική αρχή κατέλεξε σε αιτιολογημένο και σαφές πόρισμα ελέγχου περί μη δικαιούμενη επιστροφής ΦΠΑ, επιβάλλοντας σε βάρος της προσφεύγουσας και πρόστιμο ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, απορρίπτοντας τους σχετικούς ισχυρισμούς της.

Γ. Ως προς τον τρίτο και τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση πράξεις και η συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ στερούνται επαρκούς αιτιολογίας και είναι αόριστες δεν ευσταθούν, καθότι η εν λόγω έκθεση ελέγχου συνιστά την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τους επιβαλλόμενους φόρους σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Δ. Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο έλεγχος έγινε μετά από εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας «.....» που διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή από το Πταισματοδικείο «.....», για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από αγρότες ειδικού καθεστώτος, και ως εκ τούτου τα αποδεικτικά μέσα που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο βρίσκονταν στην κατοχή του με νόμιμο τρόπο και επομένως μπορούσαν σε κάθε περίπτωση να χρησιμοποιηθούν.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν πρόκειται για διενέργεια ελέγχου πρωτογενώς μετά από εντολή ελέγχου της αρμόδια φορολογικής αρχής και άρα να είναι αναγκαία η κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων από τον έλεγχο, όπως νομολογιακά έχει κριθεί, αντίθετα τα εν λόγω στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο στάλθηκαν νόμιμα από το Πταισματοδικείο «.....» στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου μετά από εισαγγελική εντολή.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ελήφθησαν υπόψη μη νόμιμα αποδεικτικά μέσα είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ε. Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με βάση την αποσταλείσα εισαγγελική παραγγελία, η Δ.Ο.Υ. «.....», μετά από σχετική εντολή, προέβη στη διερεύνηση των προϋποθέσεων για τη μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ σε αγρότες ειδικού καθεστώτος και ειδικότερα αν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 41 του Ν 2859/2000 για την επιστροφή ΦΠΑ στην προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος βάση των στοιχείων που προσκόμισε ή δήλωσε.

Επειδή η φορολογική αρχή, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα αποδεικτικά μέσα αλλά και όσα στοιχεία προσκόμισε και επικαλέστηκε η προσφεύγουσα, κατέληξε με την έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος, ότι η ελεγχόμενη δεν είχε στην κυριότητά της ακίνητα τα οποία καλλιεργούσε, αλλά ούτε εκμίσθωνε από τον σύζυγό της αγροτεμάχια, ούτε είχε δωρεάν παραχώρηση αυτών, και ως εκ τούτου μη νόμιμα έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, αποδεικνύοντας και την εικονικότητα των συναλλαγών της.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο συγκεκριμένος έλεγχος αφορούσε τη νόμιμη ή μη επιστροφή ΦΠΑ από την προσφεύγουσα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, και ο οποίος κατέληξε στο ως άνω πόρισμα, χωρίς η αρμόδια φορολογική αρχή να μπορεί να προβεί σε έλεγχο εισροών –εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθόσον η προσφεύγουσα ήταν αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και ως εκ τούτου δεν έχει υποχρέωση για τήρηση βιβλίων και στοιχείων, ισχυρισμός που απορρίπτεται σε κάθε περίπτωση ως μη νόμιμος.

ΣΤ. Ως προς τον όγδοο, ένατο και δέκατο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη μη νόμιμη επιστροφή ΦΠΑ από την προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

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 ιδιόζουσα 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 6 του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, 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).

Αποφασίζουμε

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

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Ποσό προστίμου	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	«.....»	2008	3.140,70€	3.768,84€		6.909,54 €
2	«.....»	2009	1.862,14€	2.234,57€		4.096,71€
3	«.....»	2010	1.687,51€	2.025,01€		3.712,52€

4	«.....»	2011	2.492,01€	2.168,05€		4.660,06€
5	«.....»	2008			9.422,10€	9.422,10€
6	«.....»	2009			5.586,42€	5.586,42€
7	«.....»	2010			5.062,53€	5.062,53€
8	«.....»	2011			7.476,03€	7.476,03€
ΣΥΝΟΛΟ			9.182,36	10.196,47	27.547,08	46.925,91

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).