



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 30-09-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 130

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333249

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2015** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Ν., κατά της με **αριθμό-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έτους 2010**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με **αριθμ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έτους 2010**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

5. Την από-2015 έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άρθρου 41 του Ν. 2859/2000.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-2015 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την από-2015 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

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

❖ Με την **υπ' αρ. πρωτ.-2011 αίτηση της προσφεύγουσας** που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ., ζητήθηκε η **επιστροφή φόρου αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 του Ν. 2859/2000** εκ 16.223,68 ευρώ, βάσει κατ' αποκοπή συντελεστή 11% επί συνολικών ακαθαρίστων εσόδων εκ 147.488,00 ευρώ, ως προκύπτουν από τα σχετικά – προσκομισθέντα στην παραπάνω υπηρεσία – φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια - δελτία αποστολής).

❖ Σύμφωνα με το **υπ' αρ. πρωτ.-2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.**, από την εν λόγω υπηρεσία επιστράφηκε το ποσό των 16.132,38 ευρώ, με την υπ' αρ./2011 απόφαση επιστροφής (μέσω συνεταιρισμού) και το υπ' αρ./2011 ΑΦΕΚ (ημερομηνία πληρωμής-2011).

❖ Με την από-2015 Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 ύστερα από την υπ' αρ.-2014 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προερχόμενα από την πώληση κρέατος και γάλακτος προσδιορίστηκαν σε 79.976,88 €, και συγκεκριμένα: α) 6.805,60 € από την πώληση 3.088 κιλών κρέατος και β) 73.171,28 € από την πώληση 192.556 κιλών γάλακτος.

Όσον αφορά τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση κρέατος η Δ.Ο.Υ. αποδέχτηκε το ποσό ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει από τα σχετικά Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, δη 6.805, 60 €.

Αναφορικά με τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση γάλακτος, η Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη της: α) Το υπ' αρ. πρωτ.-2014 έγγραφο του Κέντρου Γενετικής Βελτίωσης Ζώων του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, που της γνωστοποιεί ότι η εκτροφή της με κωδικό δεν είναι ενταγμένη στο πρόγραμμα ελέγχου αποδόσεων που πραγματοποιείται από την Ένωση Φυλής Χόλσταϊν Ελλάδας. Σύμφωνα με το ίδιο έγγραφο, η μέση γαλακτοπαραγωγή των εκμεταλλεύσεων, που υπήχθησαν σε έλεγχο από τον ανωτέρω φορέα, ανερχόταν για το 2010 στα 10.772 kg ανά αγελάδα, με διακύμανση από 7.406 kg έως 13.976 kg β) Το υπ' αρ.-2013 έγγραφο της Ένωσης Φυλής Χόλσταϊν Ελλάδας, που προσδιορίζει ως ανωτέρω τον μέσο όρο πραγματικής γαλακτοπαραγωγής μίας μονάδας για το έτος 2010, στοιχεία που, όπως τονίζει, προκύπτουν μόνο από τις μονάδες που συμμετείχαν στους ελέγχους της, στο πλαίσιο της υλοποίησης των Δράσεων του Προγράμματος «Διατήρηση Γενετικών Πόρων στην Κτηνοτροφία».

Κατόπιν τούτου, και εφόσον η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. να προσκομίσει παραστατικά αγορών-δαπανών, η υπηρεσία αποδέχτηκε ως μέση πραγματική γαλακτοπαραγωγή ανά ζωική μονάδα φυλής Χόλσταϊν την ποσότητα των 7.406 κιλών για το έτος 2010 (δη το κατώτερο όριο της διακύμανσης), κατ' επέκταση 192.556 κιλά παραχθείσας ποσότητας γάλακτος για τις 26 ζωικές μονάδες της προσφεύγουσας. Κατόπιν τούτου, προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από την πώληση γάλακτος – με μέση τιμή πώλησης 0,38 ευρώ/κιλό – σε 73.171,28 € (192.556,00 x 0,38).

Σύμφωνα με τα βάσει ελέγχου προσδιοριζόμενα συνολικά ακαθάριστα έσοδα εκ 79.976,88 € το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. υπολογίστηκε σε 8.797,46€ (79.976,88 x 11% κατ' αποκοπή συντελεστής Φ.Π.Α.), ενώ προέκυψε διαφορά φόρου εκ 7.334,92 € σε βάρος της προσφεύγουσας.

❖ Με τη με αριθμ.-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος εκ 7.243,62 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 8.801,90 ευρώ, δη σύνολο φόρου εκ 16.045,52 ευρώ.

Ο προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της με αριθμό-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

▪ Με την υπ' αρ. πρωτ.-2011 **βεβαίωση του Κέντρου Γενετικής Βελτίωσης Ζώων του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων** βεβαιώνεται ότι τα ζώα εκτροφής της με κωδικό ανήκουν στη φυλή αγελάδων Χόλσταϊν, ενώ σύμφωνα με τον έλεγχο αποδόσεων στην περιοχή δικαιοδοσίας του Κέντρου (Κεντρική και Δυτική Μακεδονία) και τα τηρούμενα στην ανωτέρω Υπηρεσία στοιχεία, η μέση γαλακτοπαραγωγή ανά αγελάδα φυλής Χόλσταϊν για το έτος 2010 ήταν 9.864 κιλά.

Βάσει των παραπάνω, η ποσότητα γάλακτος που δύναται να παραχθεί από 26 ζωικές μονάδες υπολογίζεται στα 256.464 κιλά (9.864×26), και τα ακαθάριστα έσοδα από την πώλησή τους, με μέση τιμή 0,38 ευρώ/κιλό, διαμορφώνονται σε 97.456,32 € ($256.464 \times 0,38$). Κατά συνέπεια, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση κρέατος και γάλακτος διαμορφώνονται σε 104.261,92 € ($97.456,32 + 6.805,60$) και το ποσό επιστροφής φόρου σε 11.468,81 €.

▪ Με βάση την πραγματική μέση τιμή γαλακτοπαραγωγής, που στο πλαίσιο του **προγράμματος «Διατήρηση Γενετικών Πόρων στην Κτηνοτροφία»** ανερχόταν στα 10.772 κιλά ανά αγελάδα με διακύμανση από 7.406 έως 13.976 κιλά, τα ακαθάριστα έσοδά της θα διαμορφώνονταν σε 106.427,36 € ($10.772 \times 26 \times 0,38$) ενώ τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση κρέατος και γάλακτος σε 113.232,96 € ($106.427,36 + 6.805,60$) και το ποσό επιστροφής φόρου σε 12.455,62 €.

▪ Η επιβολή πρόσθετου φόρου ύψους 8.801,90 €, για ποσό κύριου φόρου ύψους 7.334,92 €, είναι άκρως καταχρηστική και παράνομη.

▪ Με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η **αρχή της δικαιολογημένης πίστης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς τη Διοίκηση**. Η Διοίκηση δεν μπορεί να μεταβάλλει την άποψή της αυθαίρετα και ανατιολόγητα, και ενώ είχε δημιουργήσει στον διοικούμενο την πεποίθηση ότι δεν θα προβεί σε καμία πράξη, να εκδίδει εντελώς ξαφνικά μία δυσμενέστατη και με σοβαρότατες συνέπειες για την ίδια την επιβίωσή του πράξη.

▪ Με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η **αρχή της χρηστής διοίκησης**, καθώς η συμπεριφορά της Διοίκησης είναι άδικη, παράνομη και καταχρηστική. Η Διοίκηση δεν δικαιούται να εκμεταλλευτεί ή να δημιουργήσει καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής στο διοικούμενο, αντίθετα υποχρεούται να ενεργεί εντός των ορίων διοικητικής ηθικής.

▪ Η δράση της Διοίκησης πρέπει να διέπεται από την **αρχή της συνεπούς συμπεριφοράς**. Είναι κακόπιστη η συμπεριφορά της Διοίκησης, όταν αίρει, εκ των υστέρων, πραγματικές καταστάσεις που βασίζονται σε αληθή περιστατικά ή όταν αντίκεινται σε πληροφορίες, τη χορήγηση των οποίων προβλέπει ο νόμος.

▪ Η συνταγματική **αρχή της ισότητας** επιβάλλει την ομοιόμορφη μεταχείριση των προσώπων που τελούν υπό τις αυτές ή παρόμοιες συνθήκες, ενώ δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική

μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφόσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια.

- Με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η **αρχή της αναλογικότητας**, που επιτάσσει ότι το λαμβανόμενο μέτρο είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, η **αρχή της ελάχιστης δυνατής προσβολής ή του ηπιότερου μέτρου**, που επιβάλλει στη διοίκηση να επιλέγει, μεταξύ των περισσότερων δυνατών μέτρων, το ηπιότερο, δηλαδή εκείνο που θα επιβαρύνει λιγότερο το άτομο και το κοινωνικό σύνολο, καθώς και η **αρχή της αποφυγής των ασύμμετρων ή δυσανάλογων συνεπειών**, που παραπέμπει στη στάθμιση κόστους-οφέλους.
- Με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η **αρχή της οικονομικής ελευθερίας**, δη της συνταγματικά κατοχυρωμένης ελευθερίας ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στην οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας.
- Η επίκληση λόγων που άπτονται της **άμεσης ανάγκης εσόδων για το Δημόσιο** δεν συνιστούν επιχείρημα, καθώς το Δημόσιο θα υποχρεωθεί να επιστρέψει κα μάλιστα έντοκα (με την ευδοκίμηση των προσφυγών που κατατίθενται) ό,τι θα έχει τυχόν καταβληθεί, υφιστάμενο ζημία παρά δημόσια ωφέλεια.
- Η **προστασία της αξίας του ανθρώπου** ορίζεται από το Σύνταγμα ως πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας, που οφείλει όχι μόνο να σέβεται αλλά και να προστατεύει την αξία αυτή.

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 1, 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους. 2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11% 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... Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά».

Επειδή, με την Ε.Δ.Υ.Ο ΠΟΛ. 1045/22.4.2010 «Αύξηση κατ' αποκοπή συντελεστή επιστροφής ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος» ορίζεται ότι : «Ο ενιαίος συντελεστής 11% ισχύει για

πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2009, δηλαδή θα εφαρμοστεί για τις αιτήσεις επιστροφής που θα υποβληθούν κατά το έτος 2010 και μεταγενέστερα».

Επειδή, με την Ε.Δ.Υ.Ο ΠΟΛ. 1080/31.5.2010 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.3610/07 στην περίπτωση επιστροφής ΦΠΑ σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος χωρίς να υπάρχει δικαίωμα» ορίζεται ότι : «2. Η άσκηση αγροτικής εκμετάλλευσης συνιστά οικονομική δραστηριότητα η οποία υπάγεται στο ΦΠΑ. Λόγω της ιδιαιτερότητας του κλάδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), οι οποίες είναι σύμφωνες με την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ (οδηγία 2006/112/ΕΚ), οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος δεν οφείλουν ΦΠΑ για τις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων τους, κατά συνέπεια δεν υποχρεούνται στην υποβολή δηλώσεων απόδοσης του φόρου όπως οι λοιποί υποκείμενοι στο φόρο. Έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνει τις εισροές τους (αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών, επενδυτικών αγαθών), η οποία, λόγω του ότι οι πωλήσεις τους δεν υπάγονται στο φόρο, καθώς ο φόρος εισπράττεται στο επόμενο στάδιο της εμπορικής διαδικασίας, διενεργείται έμμεσα, μέσω επιστροφής από το δημόσιο με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστών επί της αξίας της αγροτικής παραγωγής τους που διατίθεται προς άλλους υποκείμενους στο φόρο. 3. Η διαδικασία επιστροφής και τα δικαιολογητικά (υποβολής αίτησης και προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία), έχουν οριστεί με την απόφαση Π.953/ΠΟΛ.41/1988. Για την επιβολή κυρώσεων, στην περίπτωση που διαπιστωθεί από τον έλεγχο ότι έλαβαν μεγαλύτερο ποσό από αυτό που δικαιούνται, ισχύουν οι διατάξεις του ν.2523/97. 4. Η ανωτέρω αίτηση επιστροφής θεωρείται ως δήλωση ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αγρότες είναι υποκείμενοι στο φόρο, δεν υποχρεούνται σε καταβολή φόρου για τις πωλήσεις που πραγματοποιούν, λόγω του ειδικού καθεστώτος που υπάγονται, κατά συνέπεια δηλώνουν μόνο τις πωλήσεις που έχουν πραγματοποιήσει προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, με βάση τις οποίες υπολογίζεται, με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, ο φόρος των εισροών τους, για τον οποίο υπάρχει δικαίωμα επιστροφής, δηλαδή δηλώνεται μόνο ο φόρος των εισροών τους».

Επειδή, με την παράγραφο 6 περίπτωση α της Α.Υ.Ο. Π.953/432/64/ΠΟΛ.41/1988 (ΦΕΚ. 107 Β'/25.2.88) «Επιστροφή στους αγρότες του φόρου προστιθέμενης αξίας που επιβάρυνε την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών» ορίζεται ότι : «Ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος υποχρεούται το βραδύτερο εντός μηνός από της υποβολής σ' αυτόν των δικαιολογητικών από την Συν/κ'η Οργάνωση, και με βάση αυτά χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, να εκδώσει απόφαση επιστροφής του φόρου και να συντάξει το «Ειδικό τετραπλότυπο ατομικό φύλλο έκπτωσης Φ.Π.Α.» (ΤΑΦΕ ΦΠΑ) που προβλέπεται από την απόφασή μας Π.3082/2516/ΠΟΛ.151/13.5.1987, το οποίο και διαβιβάζει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο για την επιστροφή του φόρου».

Επειδή, με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν.2523/97 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» 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 ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης... 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, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση».

Επειδή, με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του ανωτέρω άρθρου ορίζεται ότι : «Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς δήλωσης, μη υποβολής της δήλωσης ή επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες που ορίζει η νομοθεσία, και χρησιμοποιώντας μεθόδους, οι οποίες προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Με την υπ' αρ.-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2010 η οποία εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 κατόπιν της υπ' αρ.-2014 εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., προέκυψε ποσό οφειλόμενου φόρου εκ 7.243,62 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 8.801,90 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή εκ 16.045,52 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η αρχή της δικαιολογημένης πίστης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς τη Διοίκηση είναι αβάσιμος, καθώς η επίκληση της αρχής αυτής προϋποθέτει συμπεριφορά της δημόσιας εξουσίας, και μάλιστα θετική ενέργειά της, που δύναται να δημιουργήσει βάσιμες προσδοκίες στον ενδιαφερόμενο, να θεμελιώσει δηλαδή την εμπιστοσύνη του στην ισχύ και διατήρηση ενός νομικού καθεστώτος. Στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε ανάλογη συμπεριφορά εκ μέρους της Διοίκησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης είναι παρελκυστικά προβαλλόμενος, καθώς η υποχρέωση των Διοικητικών οργάνων να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου, ώστε να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές δεν έπεται ότι μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας. Προς επίρρωση των παραπάνω, η προσβαλλόμενη πράξη ουδόλως θίγει την αρχή της επιείκειας, στηριζόμενη επί σαφούς και πλήρους αιτιολογίας.

Επειδή, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί ασυνεπούς, αντιφατικής, αναξιόπιστης και κακόπιστης συμπεριφοράς της Διοίκησης είναι αβάσιμες, καθώς η Διοίκηση έπραξε ερειδόμενη στις διατάξεις του νόμου, ασκώντας το νόμιμο δικαίωμά της για διενέργεια ελέγχου Φ.Π.Α. προκειμένου να διαπιστώσει τη νομιμότητα και την ορθότητα του επιστρεφόμενου αρχικώς ποσού φόρου και παραθέτοντας τα αποτελέσματα του ελέγχου μετά σαφούς και πλήρους αιτιολογίας στην από-2015 έκθεσή της.

Επειδή, οι μομφές της προσφεύγουσας περί μη τήρησης από πλευράς Διοίκησης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της ισότητας είναι αίολες, καθώς η από το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρωμένη ισότητα δεν γίνεται κατανοητή ως τυπική και αριθμητική, αλλά ως ουσιαστική ή αναλογική, επιβάλλοντας την κατά τρόπο ομοιόμορφο μεταχείριση ομοίων περιπτώσεων και την διαφοροποιημένη μεταχείριση των ανόμοιων περιπτώσεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι με την προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας «με τη θεσμοθέτηση διοικητικών κυρώσεων δυσανάλογα επαχθών προς τον επιδιωκόμενο σκοπό», απορρίπτεται ως απαράδεκτος, εφόσον από το Ν. 2523/97 «Κώδικας

Φορολογικών Κυρώσεων» έχει θεσπιστεί το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων (στη συγκεκριμένη περίπτωση, συγκεκριμένο ποσοστό πρόσθετου επί του κυρίου φόρου λόγω ανακρίβειας ανά μήνα) και η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του ποσοστού πρόσθετου φόρου αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της οικονομικής ελευθερίας από πλευράς Διοίκησης είναι ασύστατες, αόριστες, ατεκμηρίωτες και αυθαίρετες.

Επειδή η Διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας, που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Σ), η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Τελικό χρεωστικό : 16.045,52 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ.-2015 Α.Χ.Κ.

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

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

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).