



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 30/07/2019

Αριθμός απόφασης: 1810

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **01-04-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του» με **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα αγρότισσα ειδικού καθεστώτος και διεύθυνση κατοικίας στη του Ν. Καβάλας επί της οδού αριθ. ... - Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό/**27-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αριθμό/**27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) της με αριθμό/**27-12-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-

31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **01-04-2019** 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:

-Με την υπ' αριθ./**27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 4.576,56 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 4.292,81 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.869,37 €.

-Με την υπ' αριθμ./**27-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 7.627,60 €, λόγω της λήψης σαράντα επτά (47) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του λήπτη, φορολογικών στοιχείων (Τιμ.- Δ.Α. αγοράς αγροτικών προϊόντων), αξίας 76.276,00 €.

-Με την υπ' αριθ./**27-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας,, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 2.288,28 €, επειδή έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 4.576,56 €, ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, με βάση σαράντα επτά (47) εικονικά ως προς το πρόσωπο του λήπτη, φορολογικά στοιχεία.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2012-2013 από την Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 41 του Ν. 2859/2000 και του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./**26-04-2018** σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ./**01-03-2018** και/**28-02-2018** πληροφοριακά έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (αριθ. πρωτ. εισερχ./**06-03-2018** και/**06-03-2018** αντίστοιχα), που αφορούν σε συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και την ομόρρυθμη εταιρία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, αρμοδιότητας ΔΟΥ Ξάνθης.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για το έτος 2012, υπέβαλλε την υπ' αριθ. πρωτ./30-04-2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ μέσω της ΕΑΣ Καβάλας, ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 4.576,56 € Με την υπ' αριθμό/2013 απόφαση επιστροφής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, η προσφεύγουσα έλαβε το σύνολο του αιτούμενου ποσού.

Στην ως άνω αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη φορολογική αρχή, κατέθεσε, ως συνημμένα, σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων), με αξία τιμολογίων πωλήσεων 76.276,00 € και λήπτρια την ίδια, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2012

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΗΜΕΡ./ΑΙΘ.ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΞΙΑ €	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΜΕΣΟ
1		.../11-6-2012	1.425,00	.....
2		.../11-6-2012	1.450,00	.....
3		.../10-6-2012	1.490,00	.....
4		.../10-06-2012	1.470,00	.....
5		.../10-6-2012	1.350,00	.....
6		.../10-6-2012	1.420,00	.....
7		.../10-6-2012	1.490,00	.....
8		.../10-6-2012	1.320,00	.....
9		.../10-6-2012	1.475,00	.....
10		.../9-6-2012	1.490,00	.....
11		.../9-6-2012	1.465,00	.....
12		.../9-6-2012	1.380,00	.....
13		.../9-6-2012	1.450,00	.....
14		.../9-6-2012	1.480,00	.....
15		.../9-6-2012	1.380,00	.....
16		.../9-6-2012	1.430,00	.....
17		.../4-5-2012	1.065,00	.....
18		.../4-5-2012	860,00	.....
19		.../4-5-2012	1.239,00	.....
20		.../4-5-2012	1.548,00	.....
21		.../4-5-2012	1.840,00	-
22		.../4-5-2012	1.411,00	.....
23		.../4-5-2012	1.358,00	-
24		.../4-5-2012	1.263,00	.....
25		.../4-5-2012	1.047,00	.....
26		.../4-5-2012	1.569,00	.....
27		/5-5-2012	1.490,00	.....
28		.../5-5-2012	1.477,00	.....
29		.../5-5-2012	1.572,00	.....
30		.../5-5-2012	1.665,00	-
31		.../5-5-2012	1.512,00	.....
32		.../5-5-2012	1.043,00	.....
33		/5-5-2012	1.069,00	.....
34		.../5-5-2012	1.443,00	.....
35		.../5-5-2012	1.294,00	.....
36		.../5-5-2012	1.206,00	.....

37	.....	.../5-5-2012	1.045,00	.....
38	.....	.../5-5-2012	974,00	.....
39	.....	.../6-5-2012	1.473,00	.....
40	.....	.../4-5-2012	1.338,00	.....
41	.....	.../11-6-2012	1.410,00	.....
42	.....	ΣΕΙΡΑ Δ ..../31-7-2012	3.500,00	.....
43	.....	ΣΕΙΡΑ Δ ..../31-7-2012	3.500,00	.....
44	.....	ΣΕΙΡΑ Δ ..../31-7-2012	3.300,00	.....
45	.....	ΣΕΙΡΑ Δ .../31-7-2012	3.500,00	.....
46	.....	ΣΕΙΡΑ Δ .../31-7-2012	3.100,00	.....
47	.....	ΣΕΙΡΑ Δ .../31-7-2012	3.200,00	.....

Η προσφεύγουσα για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), υπέβαλλε από κοινού με το σύζυγο της την υπ' αριθμ. καταχ./19-8-2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία δήλωσε στον Πίνακα 4B «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» στο 4. «Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα» 30.496,90 ευρώ από την καλλιέργεια 1.146,50 στρεμμάτων μηδικής και στο κωδικό 336 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δηλώνονται ευρώ 14.000,00 ευρώ.

Περαιτέρω από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να παράξει τις ποσότητες αγροτικών προϊόντων που φέρεται να πούλησε, με βάση τα σαράντα επτά φορολογικά στοιχεία που κατέθεσε συνημμένα στην αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για το έτος 2012, ήτοι μηδική, ενσιρωση μηδικής, τριφύλλια ή αποξηραμένα χόρτα 662.310 κιλά συνολικά.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2012, ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος για την πώληση αγροτικών προϊόντων σε τρίτους, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του λήπτη.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά στις από 27/12/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., ΦΠΑ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλόγισε το ποσό του ΦΠΑ που έλαβε ως επιστροφή στο υπό κρίση έτος και επέβαλε τα πρόστιμα του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/01-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επικαλούμενη τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ για το έτος 2012, στις 06-03-2019, τη φερόμενη ως ημεροχρονολογία επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

- 2) Έσφαλλε ο Φορολογικός Έλεγχος κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με αποτέλεσμα η Διοίκηση να τελεί σε πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά. Ειδικότερα τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίζονται στις εξής δύο διαπιστώσεις: α) Ότι δεν υφίσταται μεταξύ της προσφεύγουσας και του Μετοχικού Ταμείου Αεροπορίας σύμβασης μίσθωσης ελευθέρων χώρων αεροδρομίων και και β) ότι μόνο ο σύζυγος της είχε στην κατοχή του τις επίδικες περιόδους τέτοιους χώρους κατόπιν μισθώσεως τους, σύμφωνα δε με το άρθρο 14 των συμβάσεων αυτών δεν είχε το δικαίωμα να παραχωρήσει σε τρίτο τη μερική ή ολική χρήση του μισθίου ή τα εξ αυτών δικαιώματα. Αγνοούσε ωστόσο ο έλεγχος ότι η προσφεύγουσα δυνάμει των από 25-10-2007 Συμφωνητικών Μίσθωσης/Παραχώρησης που συνήψε με το σύζυγό της, είχε στην κατοχή της, με συμφωνημένο χρόνο παραχώρησης 6 έτη, τους επίδικους αγρούς τους οποίους και καλλιέργησε έκτοτε, δηλώνοντας τα εισοδήματά της από αυτούς κανονικά στις φορολογικές της δηλώσεις και εισπράττοντας ως δικαιούχος από τον ΟΠΕΚΕΠΕ τις επιδοτήσεις που δικαιούνταν. Τα Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής Αγροτικών προϊόντων, αφορούν πραγματικές συναλλαγές, που διενεργήθηκαν από την ίδια και τους αναφερόμενους σε αυτά αντισυμβαλλόμενους και ως εκ τούτου δεν είναι, και δε μπορούν να χαρακτηριστούν εικονικά σύμφωνα με το νόμο. Η προσφεύγουσα εν τοις πράγμασι παρήγαγε τις επίμαχες ποσότητες, ανταποκρινόμενη στις φορολογικές υποχρεώσεις που της επέβαλε ο νόμος. Τα εφόδια που απαιτούνται για την καλλιέργεια μηδικής, είναι οι «σπόροι μηδικής» και τα «λιπάσματα μηδικής». Σπόρους και λιπάσματα δεν προμηθεύτηκε. Σπόρους γιατί τους παράγει η ίδια, και λιπάσματα γιατί ασκείται στη «βιολογική καλλιέργεια μηδικής» γεγονός που είναι γνωστό στις εποπτικές γεωργικές αρχές. Ο διενεργηθείς σε βάρος της έλεγχος είναι επιφανειακός, προσχηματικός και πλημμελώς αιτιολογημένος, με αποτέλεσμα να καταλήξει σε εσφαλμένα συμπεράσματα. Οι προσβαλλόμενες, βάσει αυτού, πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ως αντίθετες στο νόμο και τα πράγματα. (Σχετ. η υπ' αριθ. .../2012 Σύμβαση Εκμίσθωσης Ελευθέρων Χώρων Αεροδρομίων μεταξύ ΜΤΑ και του συζύγου της, η από 7-9-2012 συμπληρωματική σύμβαση της/2012, τις από 25-10-2007 δύο Υπεκμισθώσεις (Συμφωνητικά Μίσθωσης – Παραχώρησης) μεταξύ αυτής και του συζύγου της, το με αρ πρωτ Φ...../ΑΔ/Σ/19-6-2018 έγγραφο του ΜΤΑ, Καταστάσεις Ελέγχου Αιτήσεων Παραγωγών ΕΑΣ ΚΕΑ Καβάλας).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί παραγραφής της χρήσης 2012

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παραγραφής, εφόσον πριν την εκπνοή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για καταλογισμό του **φόρου προστιθέμενης αξίας και επιβολής προστίμων ΚΒΣ** και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 για

την εν λόγω χρήση, εκδόθηκαν α) η υπ' αριθ./27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) η υπ' αριθ./27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και γ) η υπ' αριθ./27-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοσή τους.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. 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 και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ 186/1992 ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. α) Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες: α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητα τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,... 4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 2859/2000

(ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 12 παρ 6 του ΠΔ 186/1992 ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «6. Ο επιτηδευματίας όταν αγοράζει αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδει δελτίο αποστολής - τιμολόγιο. Αν για τη διακίνηση των προϊόντων αυτών έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης αυτού αναγράφεται στο δελτίο αποστολής - τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «**Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας 1.000 (χιλίων) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. ...**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 2238/1994 (Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε περίπτωση αναρμοδιότητας, διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. 2. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, **εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές.** Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1158/26-11-2008 του Υπουργείου Οικονομικών (με θέμα επιβολή κυρώσεων σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούνται), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «1. Πρόστιμο του [άρθρου 6 του Ν. 2523/97](#) Το ειδικό πρόστιμο της διάταξης αυτής επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, **ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, με βάση Αίτηση και Αναλυτική Κατάσταση**

Δικαιολογητικών που υπέβαλε από **2.11.2001** και μετά, ([παράγρ. 6, άρθρο 2, Ν. 2954/2001](#)). Επίσης το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, **ως εκδότης** πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, τα οποία συμπεριλαμβάνονται στις Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που υποβάλλονται από **28.1.2004** και μετά, ([παράγρ. 14, άρθρο 40, Ν. 3220/2004](#)).... Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα εάν η επιστροφή του φόρου πραγματοποιήθηκε από διαφορετική Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, στην οποία υποβλήθηκαν ενδεχομένως οι Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών, στην περίπτωση επιστροφής μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων.».

Επειδή, με την Αριθ. πρωτ. **ΑΤΚΕ 1040901 ΕΞ 2016/10043/16.3.2016** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων - Τροποποίηση του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 -αλλαγές στις κυρώσεις και το καθεστώς Φ.Π.Α.) διευκρινίστηκε ότι: «...Από 17.10.2015, τόσο για τις παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 2 του άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#), δηλαδή μέχρι 26.7.2013, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι διατάξεις της [παραγράφου 10 του άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), όσο και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 55](#) (δηλαδή από 26.7.2013 μέχρι και 16.10.2015), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. [4337/2015](#) (12.10.2015), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπουν οι μεταβατικές διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#).... Οι μεταβατικές διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) (ισχύς από 17.10.2015), όπως και οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 55](#) του Κ.Φ.Δ.(ισχύς από 26.7.2013 έως και 16.10.2015), δεν προβλέπουν ειδική ευνοϊκή μεταχείριση για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., που είναι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η υιοθέτηση τυχόν επιεικέστερου καθεστώτος, όσον αφορά την επιβολή ευνοϊκότερων κυρώσεων στην υπόψη κατηγορία αγροτών, θα καταργούσε την αρχή της ισονομίας και θα οδηγούσε σε άνιση μεταχείριση της υπόψη κατηγορίας έναντι των λοιπών φορολογουμένων, που υπέπεσαν στις ίδιες παραβάσεις, πράγμα το οποίο θα αναιρούσε την καθολικότητα που εισήγαγαν οι διατάξεις του ν. [4174/2013](#), βάσει των οποίων συγκεκριμένες παραβάσεις επισύρουν συγκεκριμένο πρόστιμο, χωρίς να υφίσταται διαφοροποίηση ανάλογα με την κατηγορία φορολογουμένων.».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «**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».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό 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, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν 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 ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012). Εξάλλου το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου μέλλεται να αμφισβητηθεί ο χαρακτηρισμός του φορολογικού στοιχείου ως εικονικού υποχρεούται να εκφέρει την κρίση του, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, αφού

προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις

Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 6 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992, εκδότες των επίμαχων τιμολογίων, φέρονται οι λήπτριες επιχειρήσεις και όχι η προσφεύγουσα η οποία φέρεται να παρήγαγε και να πούλησε την επίμαχη ποσότητα των 662.310 κιλών μηδικής (τριφύλλι) το έτος 2012.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το κρινόμενο έτος 2012, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι:

- Στο Πίνακα 4Β «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» στο 4. «Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα», της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτους 2013 με αριθμό καταχώρησης/2013, δηλώνονται από

την προσφεύγουσα 1.146,50 στρέμματα μηδικής καλλιέργειας και καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα 30.496,30 €.. Στο κωδικό 336 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δηλώνεται η καταβολή 14.000,00 € ως ενοίκια για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση. Αντίστοιχα από το σύζυγό της το ως άνω ποσό δε δηλώνεται ως εισόδημα υπεκμίσθωση γαιών.

- Στον Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του εντύπου Ε9, δε δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.
- Στην «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΙΤΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ 2012» που υποβλήθηκε μέσω της Ε.Α.Σ. Καβάλας στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., δηλώνεται η καλλιέργεια:
Έτος 2012: Με κωδικό 43 «ΑΠΟΞΗΡΑΜΕΝΕΣ ΧΟΡΤΟΝΟΜΕΣ» και ποικιλία 8121 «ΤΡΙΦΥΛΛΙ ΓΙΑ ΑΠΟΞΗΡΑΝΣΗ-ΑΦΥΔΑΤΩΣΗ» 114,65 εκταρίων, ήτοι 1.146,50 στρεμμάτων, ενοικιαζόμενων, ιδιοκτήτης των οποίων είναι ο σύζυγος της,-Α.Φ.Μ.

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο «.....» (σύζυγος της προσφεύγουσας), έχει ενοικιάσει τους ελεύθερους χώρους των αεροδρομίων και με την υπ' αριθμό .../2007 ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ από το Μετοχικό Ταμείο Αεροπορίας. Συγκεκριμένα από την εν λόγω σύμβαση, που συνάφθηκε στις 28-06-2007 αφ' ενός μεταξύ του Γενικού Διευθυντή και νομίμου εκπροσώπου του ΝΠΔΔ που εδρεύει στην Αθήνα (οδός Ακαδημίας 27) με την επωνυμία «ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» και αφ' ετέρου του με Α.Φ.Μ., ορίζονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα: « Άρθρο 1^ο: Ο πρώτος των συμβαλλομένων καλούμενος «εκμισθωτής», εκμισθώνει στο δεύτερο των συμβαλλομένων καλούμενο «μισθωτή», 2.130 (δύο χιλιάδες εκατόν τριάντα) στρέμματα των ελεύθερων χώρων των αεροδρομίων «.....» και «.....» **με αποκλειστικό σκοπό την κοπή-αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου άπαξ ετησίως**Άρθρο 2^ο: 1. Η διάρκεια της μίσθωσης είναι τετραετής, αρχίζει την 01-04-2007 και λήγει την 31-03-2011.....
Άρθρο 7^ο: Ο με την παρούσα σύμβαση εκμισθούμενος χώρος,**θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για κοπή –αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου,** η οποία πραγματοποιείται άπαξ ετησίως σε ώρες και ημέρες που θα ορίζουν τα αρμόδια Όργανα του ΑΑ
Άρθρο 14^ο: 1. **μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο την μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του.** 2. Ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυούς χόρτου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο, μη εξαιρουμένων και αυτής της Α.Τ. Ελλάδος, των Αγροτικών Συνεταιρισμών και των Ενώσεων αυτών...».

Επειδή, επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο «.....»:

- Είναι επιτηδευματίας, με ημερομηνία έναρξης την 31/12/2001, με ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και με αντικείμενα δραστηριότητας που έχουν σχέση με τις υπηρεσίες και το εμπόριο γεωργικών προϊόντων.
- Είναι μέλος της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., με αντικείμενα δραστηριότητας τα ίδια με την ατομική του επιχείρηση και με ποσοστό συμμετοχής 33,33%.
- Σύμφωνα με την υπ' αριθμό/19-8-2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) που υπέβαλε από κοινού με την προσφεύγουσα δήλωσε:
 - ✓ Από ατομική άσκηση εμπορικής επιχείρησης καθαρά κέρδη 10.201,58 €.
 - ✓ Από επιχειρηματική αμοιβή σε Ο.Ε. 8.890,58 €.
 - ✓ Καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση το αντικειμενικό σύστημα 3.733,47 €. Δηλώνονται 138,20 στρέμματα με διάφορες καλλιέργειες, εκ των οποίων 130,10 στρέμματα με μηδική καλλιέργεια. Επισημαίνεται ότι:
- Στο κωδικό 335 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης» δεν δηλώνεται κάποιο ποσό.
- Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα περιουσιολογίου – ΕΤΑΚ δεν είχε ιδιότητα αγροτεμάχια κατά την περίοδο 01/01/2012 έως και 01/01/2014.

Επειδή, οι υπό κρίση συναλλαγές δε χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εικονικές (ήτοι ανύπαρκτες) στο σύνολό τους, αλλά **εικονικές ως προς το πρόσωπο του λήπτη**.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του λήπτη δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από 27/12/2018 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, όσο και οι από 27/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του λήπτη των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να παράξει τις επίμαχες ποσότητες των 662.310 κιλών συνολικά, (μηδική, ενσίρωση μηδικής, τριφύλλια ή αποξηραμένα χόρτα) τις οποίες φέρεται να πουλήσε, με βάση τα σαράντα επτά φορολογικά στοιχεία που κατέθεσε με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για το έτος 2012, καθώς:

- Δεν διέθετε ιδιόκτητες γεωργικές εκτάσεις.
- Σύμφωνα με το άρθρο 14 της υπ' αριθ./2007 “ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ” «..ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο την μερική ή ολική χρήση του μισθίου, ούτε να εκχωρήσει τα

από την παρούσα Σύμβαση απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις του και δεν έχει το δικαίωμα χωρίς την έγγραφη άδεια του εκμισθωτή, να εκχωρήσει το σύνολο του αυτοφυούς χόρτου του μισθίου, σε οποιοδήποτε τρίτο, μη εξαιρουμένων και αυτής της Α.Τ. Ελλάδος, των Αγροτικών Συνεταιρισμών και των Ενώσεων αυτών».

- Βάσει της ως άνω σύμβασης, που συνάφθηκε στις 28-06-2007 μεταξύ του ΝΠΔΔ «ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» και αφ' ετέρου του, συζύγου της προσφεύγουσας, ο εκμισθούμενος χώρος 2.130 στρεμμάτων των ελεύθερων χώρων Α/Δ και, **θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για κοπή –αποκομιδή αυτοφυούς χόρτου** και όχι για την καλλιέργεια μηδικής, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Βάσει δε της αίτησης παράτασης του μισθωτή και της ληφθείσας απόφασης από το ΜΤΑ η ως άνω μίσθωση παρατάθηκε κατά ένα χρόνο, ήτοι μέχρι και την 31/03/2012.
- Η προσφεύγουσα έγινε συμμισθωτής στη σύμβαση εκμίσθωσης ελεύθερων χώρων αεροδρομίου μετά την υπογραφή της συμπληρωματικής σύμβασης κατά την **07/09/2012**, ήτοι μετά το πέρας της καλλιεργητικής περιόδου για το 2012, δεδομένου ότι τα επίμαχα παραστατικά εκδόθηκαν μεταξύ του 5^{ου} και του 7^{ου} μήνα του έτους 2012.
- Δεν προσκόμισε παραστατικά στον έλεγχο που να αποδεικνύουν ότι είχε προμηθευτεί τα απαραίτητα αγροτικά εφόδια, για την καλλιέργεια αυτού του αριθμού των στρεμμάτων.
- Για την χρήση 2012 ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε ότι κατέβαλε στο σύζυγο της μισθώματα για ενοίκια γεωργικής γης 14.000,00 ευρώ, ο σύζυγος της δεν δηλώνει στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, έσοδα από υπεκμίσθωση γεωργικών εκτάσεων που προφανώς ουδέποτε τα υπεκμίσθωσε στη σύζυγο του.
- Η προσφεύγουσα σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα Περιουσιολογίου – ΕΤΑΚ δεν διέθετε ιδιόκτητους αποθηκευτικούς χώρους και δεν προσκόμισε κάποιο ενοικιαστήριο οιοδήποτε επαγγελματικού χώρου για την υπό κρίση χρήση.
- Η υπεκμίσθωση, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα μεταξύ αυτής και του συζύγου της, δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα, δεδομένου ότι δεν κατατέθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης γεωργικής έκτασης στην αρμόδια φορολογική αρχή.
- Η λήπτρια (προσφεύγουσα) των επίμαχων στοιχείων, αγρότισσα ειδικού καθεστώτος, δεν είχε την υλικοτεχνική υποδομή για να καλλιεργήσει και να διαθέσει στις αγοράστριες επιχειρήσεις την αντίστοιχη ποσότητα μηδικής.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών (επιταγές τραπεζικές καταθέσεις κ.λ.π.) και από τα οποία να προκύπτει ότι είναι δικαιούχος των ποσών που κατέβαλαν οι αγοραστές.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί «βιολογικής καλλιέργειας», προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ./..../... σύμβαση μεταξύ του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και της ιδίας, είχε ενταχθεί με επιλέξιμη έκταση που ισοδυναμεί με 81,88 εκτάρια, ήτοι 818,80 στρώματα μηδικής, αρδευομένης, στο πρόγραμμα «Βιολογική Γεωργία» με διάρκεια της σύμβασης από 29/3/2012 έως και 28/3/2017 και σε κάθε περίπτωση δεν αφορά στο κρινόμενο έτος 2012 καθώς η εν λόγω καλλιέργεια ξεκίνησε από το φθινόπωρο του επίμαχου έτους.

Επειδή, βάσει της βεβαίωσης δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης (Ε9), για ακίνητα που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα κατά την 01/01/2012 δεν προκύπτει η κατοχή αγροτεμαχίων. Συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να καλλιεργήσει και να πουλήσει την επίμαχη ποσότητα μηδικής.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών από τους αγοραστές κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, παραστατικά αγορών και δαπανών κλπ., που να αποδεικνύουν ότι πράγματι η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να παράξει και να πουλήσει τις επίμαχες ποσότητες αγροτικών προϊόντων.

Επειδή με βάση την συναλλακτική πρακτική και τα δεδομένα της κοινής πείρας, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αβάσιμα και αναπόδειακτα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και να προβαίνει, βάσει αυτού, στον καταλογισμό των σχετικών ποσών εις βάρος των φορολογούμενων.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **01-04-2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του» με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	4.576,56
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 με την παρούσα απόφαση	4.292,81
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	8.869,37 €

B. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 ν. 4337/2015	Διαχ/κή περίοδος 01/01/2012-31/12/2012
	76.276,00 € X 10%= 7.627,60 €

B. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	4.576,56 X 50% = 2.288,28 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.