



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 29/09/2017

Αριθμός απόφασης: **1970**

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**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... **του**» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα αγρότης ειδικού καθεστώτος και διεύθυνση κατοικίας στην του Ν. επί της οδού αριθ. - Τ.Κ. κατά της με αριθμό/.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., 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 από2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.546,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.255,68 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.802,08 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2009 από την Δ.Ο.Υ., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ.2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η από2014 έκθεση επανελέγχου επιστροφής ΦΠΑ των αγροτών ειδικού καθεστώτος, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ο προσφεύγων στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. 2010 (χρήση 2009) έντυπο Ε1, δεν δήλωσε την καλλιέργεια λεύκας.

Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. Έτους 2010, ο προσφεύγων δήλωσε, μεταξύ άλλων και εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις με βάση το αντικειμενικό σύστημα όπως παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα:

Περιοχή	Παραγωγή	Αριθμός στρεμμάτων	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα	Συνολικό καθαρό Εισόδημα
.....	ΣΙΤΑΡΙ	14.544	ΠΕΔΙΝΟ	ΑΡΔΕΥΟΜ	15,35	223,25
ΣΥΝΟΛΟ		14.544				223,25

Ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 έως 31/12/2009 κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ.2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ αγροτών, μέσω της ΕΝΩΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ με Α.Φ.Μ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν. 2859/2000, με ακαθάριστα έσοδα 32.240.00 ευρώ και αιτούμενο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. 3.546.40 ευρώ (32.240.00 x 11%). Στην προαναφερόμενη υποβληθείσα αίτηση

- δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για επιστροφή Φ.Π.Α., που αφορά στη χρήση 2009, συμπεριλήφθηκαν τα παρακάτω Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών προϊόντων:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΗΜ/ΝΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗ	Α.Φ.Μ.	ΠΡΟΪΟΝ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚΕ	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ
1	TIM-ΔΑ 39/6-3-2009	.....	.....	ΞΥΛΕΙΑ	5.890,00
2	TIM-ΔΑ 40/7-3-2009	.....	.....	ΞΥΛΕΙΑ	6.510,00
3	TIM-ΔΑ 41/10-3-2009	.....	.....	ΞΥΛΕΙΑ	6.665,00
4	TIM-ΔΑ 42/31-3-2009	.....	.....	ΞΥΛΕΙΑ	6.510,00
5	TIM-ΔΑ 43/9-4-2009	.....	.....	ΞΥΛΕΙΑ	6.665,00
ΣΥΝΟΛΑ					32.240,00

Το ποσό επιστράφηκε από την Δ.Ο.Υ την 13-05-2010 με την με αριθμό/2010 απόφαση επιστροφής ΦΠΑ την 13-05-2010 (ΑΦΕΚ/.....2010).

Στις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) του προσφεύγοντος βρέθηκαν δηλωμένα τα κάτωθι αγροτεμάχια:

A/A	Περιοχή	Θέση- Αριθ. κληρ/χιου	Αριθ. στρεμμάτων (τ. μ.)
1		ΑΡ. 794	2.080
2		ΑΡ. 1805	6.399
3		ΑΡ. 1004	4.440
4		ΣΕΛΙΣΤΑ 796	1.625
ΣΥΝΟΛΟ			14.544

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. 2010 (χρήση 2009) δεν δήλωσε καλλιέργεια λεύκας, ενώ ζήτησε για την επίμαχη χρήση επιστροφή ΦΠΑ για την παραπάνω καλλιέργεια. Επίσης έλαβε επιστροφή ΦΠΑ για καλλιέργεια λεύκας για τις χρήσεις 2008 και 2010 σύμφωνα με τις με αριθ. πρωτ./2008 και/2010 αιτήσεις επιστροφής που υπέβαλε.

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. για την εκμετάλλευση του λευκώνα στη χρήση 2009 και καταλόγισε τα αντίστοιχα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων ως επιστροφή, με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Το εισόδημα που προήλθε από τον λευκώνα δε δηλώθηκε εκ παραδρομής στο Ε1 της υπό έλεγχο χρονιάς, καθώς είχε ήδη προηγηθεί η κοπή του. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) δήλωσε καθαρό γεωργικό

εισόδημα ποσού 223,25 ευρώ το οποίο προερχόταν από καλλιέργεια σιταριού σε αγροτεμάχια εντός του αγροκτήματος Αριδαίας, συνολικής εκτάσεως 14.544 τ. μ. με βάση το αντικειμενικό σύστημα και επιπλέον υπέβαλε την υπ' αριθ. : /2017 συμπληρωματική δήλωση ΦΕ βάσει των διατάξεων του Ν. 4446/2016. Από τα νόμιμα τιμολόγια και από τα στοιχεία που προσκόμισε προκύπτει πως οι συναλλαγές αυτές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, (παρότι κάτι τέτοιο δεν αναφέρεται ούτε στην έκθεση μερικού ελέγχου) και οποιοσδήποτε ισχυρισμός περί του αντιθέτου θα ήταν λανθασμένος και φυσικά αναπόδεικτος.

- 2) Προσκομίζει κι επικαλείται το από 22/12/2008 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτού και της αγοράστριας εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο, πούλησε στην εταιρεία τον λευκώνα που κατείχε επί του υπ' αριθμ. αγροτεμαχίου στη θέση Γκουλέμαλικ του αγροκτήματος, σύμφωνα με τους όρους του οποίου η υλοτόμηση του λευκώνα θα γινόταν από την αγοράστρια εταιρεία και έναντι τιμήματος 155 ευρώ το κυβικό μέτρο ξυλείας, με την έκδοση του αντίστοιχου κάθε φορά φορολογικού στοιχείου- τιμολογίου, όπως κι έγινε, καθώς και το από 20/03/2017 έγγραφο του Δασαρχείου προς τη Δ/ση δασών Ν., σχετικά με τη μέση παραγωγή ξυλείας λεύκας.
- 3) Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται πως εισέπραξε επιστροφή Φ.Π.Α. από λεύκες και κατά τη χρήση 2008 και 2010, χωρίς να έχει δηλώσει έσοδα από λεύκες σε αυτές τις χρονιές. Αnéφερε το γεγονός και το λόγο για τον οποίο οι λεύκες δεν δηλώθηκαν στη δική του φορολογική δήλωση αλλά στου πατέρα του. Επιπλέον, ανέφερε ποιο αγροτεμάχιο από αυτά τα οποία καλλιεργούσε με λεύκες υλοτόμησε κάθε χρονιά και από ποιο από αυτά προέρχεται η ξυλεία που πούλησε κάθε χρονιά. Επίσης, αποτελεί αναπόδεικτο γεγονός το ότι εισέπραξε επιστροφή Φ.Π.Α. για το έτος 2010, (όπως αντίθετα αποδεικνύεται αντίστοιχα για το έτος 2009 με βάση την απόφαση επιστροφής με α/α/.....2010 και το Α.Φ.Ε.Κ./.....-2010 της Δ.Ο.Υ.) καθώς ενώ όντως έκανε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δεν εισέπραξε ποτέ το εν λόγω ποσό ο ίδιος, γεγονός που μπορεί να αποδειχθεί και από τις τραπεζικές του συναλλαγές.
- 4) Η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της καλής πίστης και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5§ 1Σ) τις οποίες επικαλείται, επιβάλλουν γενικά στη δημόσια διοίκηση να μην εκμεταλλεύεται το διοικούμενο ή ακόμη περισσότερο να δημιουργεί καταστάσεις πλάνης, απάτης ή απειλής του.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ 186/1992 ως ίσχυε, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. 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, ...»

Επειδή, στο άρθρο **41 παρ 1 και 2 του ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ)** 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, με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών, στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος, ως εξής: ...». Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού υλοποιείται το άρθρο 25 της 6^{ης} οδηγίας. Για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα λογιστικά στοιχεία (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, στην παρ 1 του άρθρου **42 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται: 1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4. 2. Ως αγροτικά προϊόντα, τα αγαθά που παράγονται από τους αγρότες στα πλαίσια των αγροτικών τους εκμεταλλεύσεων. 3. Ως αγροτικές εκμεταλλεύσεις: α) η γεωργία γενικά και ιδίως η καλλιέργεια δημητριακών, κηπευτικών, καπνού, βαμβακιού, σπυροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, β),».

Με τη σχετική ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1045/2010 προβλέπεται αύξηση του κατ' αποκοπή συντελεστή ΦΠΑ σε 11%, για τις αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται κατά το έτος 2010 και μεταγενέστερα, δηλαδή για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων και παροχής αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από 01.01.2009.

Επειδή, οι προϋποθέσεις, τα δικαιολογητικά και η διαδικασία για την επιστροφή στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών καθορίζεται κυρίως με την ΑΥΟ Π.953/ΠΟΛ.41/1988, για την υπό κρίση χρήση. Για την κατ' αποκοπή επιστροφή του φόρου στους αγρότες, είναι απαραίτητη η συνδρομή ορισμένων προϋποθέσεων. Οι προϋποθέσεις αυτές που πρέπει σε κάθε περίπτωση να συντρέχουν αθροιστικά, είναι οι ακόλουθες:

- Ο αγρότης πρέπει κατά το χρόνο, που αφορά η επιστροφή, να ανήκει στο ειδικό «καθεστώς των αγροτών (κατ' αποκοπή σύστημα αγροτών), ανεξάρτητα αν κατά το χρόνο που ζητά την επιστροφή, μετατάχθηκε σε άλλο καθεστώς ή διέκοψε τις αγροτικές του εργασίες.

- Να έχει ΑΦΜ και να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο αγροτών TAXIS. Για την εγγραφή τους αυτή οι αγρότες θα πρέπει να προσέλθουν καταρχήν στην αρμόδια ΔΟΥ της φορολογίας τους εισοδήματος για να τους αποδοθεί ΑΦΜ, εφόσον δεν διαθέτουν.

- Οι πωλήσεις των αγαθών της αγροτικής του εκμετάλλευσης και οι παροχές των αγροτικών υπηρεσιών να έγιναν σε υποκείμενους στο ΦΠΑ, και να κατέχει για τις πωλήσεις και τις παροχές υπηρεσιών τιμολόγια ή άλλα στοιχεία του ΚΒΣ. Διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή της επιστροφής του κατ' αποκοπή ΦΠΑ, ως υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα, θεωρούνται και το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες και άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή και ιδιωτικού δικαίου, έστω και αν οι δραστηριότητες των προσώπων αυτών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (νοσοκομεία, κλινικές κ.τ.λ.) και

- Τα αγαθά που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του αγροτική εκμετάλλευση/κτηνοτροφική μονάδα και να αποδεικνύεται το γεγονός αυτό.

Επειδή, «το άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναγνώρισε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν ένα κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς στους γεωργούς για τους οποίους η υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς του άρθρου 24 της οδηγίας αυτής, προσέκρουε σε δυσχέρειες. Έτσι, το ειδικό αυτό καθεστώς, που εφαρμόζεται σε ορισμένους γεωργούς, συνιστά **εξαίρεση από το γενικό καθεστώς** της εν λόγω οδηγίας. Ο παρεκκλίνων χαρακτήρας του επιβεβαιώνεται, όπως τονίζει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών του, από το ότι, κατά το άρθρο 25, παράγραφοι 9 και 10, της έκτης οδηγίας,

- τα κ-μ μπορούν να εξαιρούν από το εν λόγω καθεστώς ορισμένες κατηγορίες γεωργών, όσο και από το ότι

- κάθε κατ' αποκοπή γεωργός έχει το δικαίωμα να επιλέγει την υπαγωγή του στο κανονικό ή στο απλοποιημένο καθεστώς... Σύμφωνα με το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, το κοινό κατ' αποκοπή καθεστώς **αποσκοπεί στο να αντισταθμίσει την επιβάρυνση του φόρου επί των αγορών αγαθών και υπηρεσιών των γεωργών με την καταβολή ενός κατ' αποκοπή ποσού συμψηφισμού** στους γεωργούς που ασκούν τη δραστηριότητα τους στο πλαίσιο γεωργικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεως, οσάκις παραδίδουν γεωργικά προϊόντα ή παρέχουν γεωργικές υπηρεσίες. Το ποσό του συμψηφισμού αυτού υπολογίζεται με εφαρμογή ενός ποσοστού, το οποίο καθορίζουν τα κράτη μέλη, επί της τιμής άνευ φόρου των προϊόντων που παρέδωσε ή των υπηρεσιών που παρέσχε ο κατ' αποκοπή γεωργός σε έναν υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη ο οποίος δεν είναι κατ' αποκοπή γεωργός. **Τα ποσά του συμψηφισμού καταβάλλονται είτε**

από τις δημόσιες αρχές, είτε από τον υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη και η καταβολή αυτή αποκλείει κάθε άλλη μορφή εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών....» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 41. Ειδικό καθεστώς αγροτών- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 1167).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, στο άρθρο 49 παρ 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τα 3 ευρώ, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.»*

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 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, 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β), γ), δ), ε), στ), ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η), και θ), κ) λοιπές πληροφορίες. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου,».

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 τα άρθρα 25 ΚΔΔ., 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάλληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάλληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή

στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, « η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του.». (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, μόνο οι διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του Ν. 2238/1994, που επικαλείται ο έλεγχος δεν μπορούν να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό του ΦΠΑ.

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.

Επειδή, η αρχή της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απαιτούν σαφή διατύπωση, διότι σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή υφίσταται αμφιβολία περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους, επικρατεί η αρχή *in dubio contra fiscum*.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στη χρήση 2009, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/.....2017 συμπληρωματική δήλωση φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2010, βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 με την οποία δήλωσε καθαρά κέρδη ύψους 3.224,00 €, τα οποία προκύπτουν από παραγωγή λεύκας, με συνολικά ακαθάριστα έσοδα ύψους 32.240,00 € και που όπως δήλωσε προέρχονται από το υπ' αριθ. 1805 αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 6,4 στρεμμάτων.

Επειδή, δεν υφίστανται πλέον τα αναφερόμενα στην από/2014 έκθεση επανελέγχου επιστροφής ΦΠΑ των αγροτών ειδικού καθεστώτος της Οικονομικής Επιθεώρησης Υπολοίπου Κεντρικής Μακεδονίας, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. 2010 (χρήση 2009) έντυπο Ε1, δεν δήλωσε την καλλιέργεια λεύκας, λόγω της υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης ΦΕ από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, δεν εξειδικεύεται ποια από τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 και με ποιο τρόπο παραβιάσθηκε από τον προσφεύγοντα στην κατ' αποκοπή επιστροφή του ΦΠΑ που έλαβε στην υπό κρίση χρήση. Ενόψει δε αυτής της αοριστίας η έκθεση ελέγχου δεν περιείχε τα απαραίτητα

για την αιτιολογία στοιχεία, ώστε να δικαιολογείται το καταλογιστέο ποσό του ΦΠΑ πλέον των νομίμων προσαυξήσεων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μνημονεύει τις ειδικές διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του ν. 2859/2000, ως προς τις διατάξεις που ισχύουν για τους αγρότες για την κατ' αποκοπή επιστροφή ΦΠΑ και είναι αόριστη.

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης.

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, στις περιπτώσεις που η αιτιολογία αναδεικνύεται σε ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η παράλειψή της προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς..... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται αβάσιμες, και ανατιολόγητες.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθμ./.....**2017** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «..... του» – **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση της υπ'

αριθμ./.....2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας
Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. να εκδώσει νέα πράξη και να συντάξει νέα έκθεση ελέγχου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και της ΑΥΟ Π.953/ΠΟΛ.41/1988 και στη συνέχεια να επιδώσει νομότυπα, την παραπάνω πράξη και έκθεση, με βάση τα προβλεπόμενα στις σχετικές διατάξεις.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.