



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 03/07/2017

Αριθμός απόφασης: **1360**

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 εκτροφή μοσχαριών πάχυνσης και διεύθυνση κατοικίας στα του Δήμου- 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 από **...-2017** 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 από ...-2017 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, αναγνωρίστηκε ποσό ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 7.080,81 € και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.766,22 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.119,46 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.885,68 €.

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. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου elenxis του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. .../...-2013 χειρόγραφης εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ. .../...-2010 αίτηση δήλωσης και αναλυτικής κατάστασης δικαιολογητικών, προκειμένου να διαπιστωθεί, εάν ο προσφεύγων είχε τις προϋποθέσεις να λάβει κατ' αποκοπή επιστροφή ΦΠΑ, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) και της ΠΟΛ 1066/02-04-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε..

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, με βάση την παραπάνω εντολή, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Το συνολικό ύψος της αξίας των παραδόσεων ζωικής και φυτικής παραγωγής, βάσει της υποβληθείσας αίτησης επιστροφής, ανέρχεται στο ποσό των 125.882,08 € και ο κατ' αποκοπή Φ.Π.Α., (11%) που αντιστοιχεί σ' αυτές ανέρχεται στο ποσό των 13.847,03 €.
- Ο προσφεύγων αγρότης υπέβαλλε την με αριθμό πρωτ. .../07-05-2009 Αίτηση Ενιαίας Ενίσχυσης 2009 - (Ολοκληρωμένο Σύστημα Διαχείρισης και Ελέγχου Ο.Σ.Δ.Ε.) όπως αναφέρεται παρακάτω:

Κωδικός Ομάδας Καλλιέργειας	Περιγραφή Καλλιέργειας	Έκταση	
		(ΗΑ)	Στρέμματα

2	Λοιπά σιτηρά	2,88	28,8
9	Βοσκότοποι	18,6	186,0
3.1	Αραβόσιτος ποτιστικός	12,35	123,5
8	Ζωοτροφές	1,4	14,0

Είδος Ζωικού Κεφαλαίου		Αριθμός Διατηρούμενων Ζώων κατά την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης
ΑΙΓΟΠΡΟΒΑΤΑ	ΠΡΟΒΑΤΙΝΕΣ > 1 ΕΤΟΥΣ	23
	ΚΡΙΟΙ – ΤΡΑΓΟΙ > 1 ΕΤΟΥΣ	1
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ	6-24 ΜΗΝΩΝ	7
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ	6-24 ΜΗΝΩΝ	18

Σταβλικές Εγκαταστάσεις	1	Μετακίνηση
-------------------------	---	------------

- Ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, όπου μεταξύ άλλων συμπεριέλαβε και εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις με βάση το αντικειμενικό σύστημα, όπως παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα:

ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΣ	ΣΤΡ	ΖΩΑ	ΠΕΔΙΝΟ	ΑΡΔ/ΝΟ/ΜΗ ΑΡΔΕΥΟΜ	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔ	ΣΥΝΟΛ ΕΙΣΟΔΗΜ
....	ΑΡΑΒΟΣΙΤΟΣ	150		Πεδινό	Μη Αρδευόμενο	14,26	2139,00
... ..	ΜΑΛΑΚΟ ΣΙΤΑΡΙ	40		Πεδινό	Μη Αρδευόμενο	11,76	470,40
....	ΚΡΙΘΗ	20		Πεδινό	Μη Αρδευόμενο	10,28	205,60
....	ΜΟΣΧΟΙ ΠΑΧΥΝΣΗΣ		80			117,99	9439,20

- Οι συνολικές ποσότητες **φυτικών αγροτικών προϊόντων** που αναγράφονται στα Δ.Α. - Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που προσκομίσθηκαν για την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α., δια του αριθμού στρεμμάτων που δηλώνονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **διαφέρουν** σε μεγάλο βαθμό από την μέγιστη στρεμματική απόδοση του Ν., σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-13 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας ..., όπως απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΤΡΕΜΜΑΤΙΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ			
Είδος	Αριθμός στρεμμάτων-ζώων που έχουν δηλωθεί στο Ε1	Μέγιστη Στρεμματική Απόδοση βάσει του 25485/14-10-13 εγγράφου Δ/σης Αγρ.Οικ. & Κτην. (σε	Μέγιστη Συνολική Απόδοση
Αραβόσιτος	150,00	1.500	225.000,00
Σιτάρι Μαλακό	40,00	550	22.000,00

Παραδιδόμενο προϊόν			Απόδοση βάσει τιμολογίων (kgg/στρ.)	Στρεμματική απόδοση βάσει του 25485/14-10-13 εγγράφου Δ/σης Αγρ.Οικ. & Κτην.
Είδος	Στρέμματα	(kgg)		Σε kgg /στρ.
				Μέγιστη απόδοση
Αραβόσιτος	150	175.120,00	1.167,47	1.500
Σιτάρι Μαλακό	40	79.190,00	1.979,75	550

- Η απόδοση, βάσει τιμολογίων, έχει απόκλιση κατά 259,95% από τη μέγιστη απόδοση, βάσει του με αριθμό πρωτ. .../...-2013 έγγραφου της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας

Συνεπώς, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την ποσότητα που καλλιέργησε και στη συνέχεια παρέδωσε ο προσφεύγων για το «Σιτάρι Μαλακό» ως εξής:

ΠΑΡΑΔΙΔΟΜΕΝΟ ΠΡΟΪΟΝ				
Είδος	Στρέμματα	Κιλά	Τιμή Μονάδος	Αξία
Σιτάρι Μαλακό	40	22.000* (40 X 550)	0,11 (0,10+0,01)	2.420,00

- Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. .../...-2016 έγγραφό που απέστειλε η Δ/ση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας ..., ο προσφεύγων, κατά την ελεγχόμενη χρήση, παρήγαγε και στη συνέχεια παρέδωσε σαράντα ένα (41) μόσχους πάχυνσης. Αυτό προκύπτει από την αιτιολογία εξόδου (προς σφαγή) και την ημερομηνία εξόδου που έχει δηλωθεί στην Δ/ση Κτηνιατρικής.

Ωστόσο, σύμφωνα με τα Δ.Α.- Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που προσκομίσθηκαν για την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α., ο προσφεύγων παρήγαγε και στη συνέχεια παρέδωσε, τους παρακάτω μόσχους πάχυνσης:

Παραδιδόμενο προϊόν (Κρέας)			Απόδοση βάσει τιμολογίων (kgr/ζώο)	Απόδοση κρέατος βάσει του 14102/13-06-13 εγγράφου Δ/νσης Αγρ.Οικ.
Είδος	Τεμάχια	(kgr)		Μέγιστη απόδοση (kgr/ζώο)
ΜΟΣΧΟΙ ΠΑΧΥΝΣΗΣ	96,50	23.587	244,43	212

Ο προσφεύγων με την με αριθμό πρωτ. .../...-2016 υπεύθυνη δήλωσή, που κατέθεσε στον έλεγχο, παραδέχτηκε, ότι εκτός από τα 41 μοσχάρια που του ανήκαν, κατά την ελεγχόμενη χρήση πουλήσε και μοσχάρια που ανήκαν στον γιο του, . . .

Ο έλεγχος, με βάση τα παραπάνω, έκρινε ότι από τα 96,5 βοοειδή, που πουλήθηκαν με βάση τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, μόνο τα 41 ανήκαν στον προσφεύγοντα και επειδή δεν ήταν εφικτό να διαπιστωθεί ποια ακριβώς βοοειδή ήταν αυτά τα σαράντα ένα, λόγω του ότι στα τιμολόγια δεν αναγράφεται ο αριθμός σήμανσης του βοοειδούς, προσδιόρισε το παραδιδόμενο προϊόν «κρέας», ως εξής:

ΠΑΡΑΔΙΔΟΜΕΝΟ ΠΡΟΪΟΝ (ΚΡΕΑΣ)				
Είδος	Τεμάχια	Κιλά	Τιμή	Αξία
ΜΟΣΧΟΙ ΠΑΧΥΝΣΗΣ	41	10.021,43 (23587/96,50) X 41	4,10 {(4 + 4,1 + 4,2)} / 3	41.087,84

ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΑΙΤΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΟΥ					
ΑΙΤΗΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΑΙΤΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΦΠΑ ΑΙΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΠΟΥ ΠΟΥΛΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΦΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	ΠΟΣΟ ΦΠΑ
125.882,08€	13.847,03€	64.371,04€	7.080,81€	61.511,04€	6.766,22€

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. για τις επιπλέον ποσότητες ζωικής και φυτικής παραγωγής 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) Η εξέταση της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών με βάση εισοδηματικά κριτήρια δεν πρέπει να περιορίζεται στο επίπεδο της συγκρίσεως των εισοδημάτων, αλλά να επεκτείνεται

στη γενική αξιολόγηση και εκτίμηση αφενός του συνολικώς παραγομένου εισοδήματος του φορολογουμένου από όλες τις πηγές και αφετέρου της συνολικής φορολογικής πίεσης (επιβαρύνσεως), που υφίσταται αυτός (άρθρα 78§1 και 4§1,5 του Συντάγματος).

- 2) Ο εν λόγω έλεγχος έχει προβεί στην εξαγωγή εσφαλμένων συμπερασμάτων και ένεκα τούτου, πρέπει να τροποποιηθεί, σύμφωνα με τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στην παρούσα, προκειμένου να αναπροσαρμοστεί και να επαναυπολογιστεί το ποσό το οποίο αντιστοιχεί στα πραγματικά οικονομικά - φορολογικά δεδομένα της συγκεκριμένης χρήσης . Τα φυτικά προϊόντα που παραδόθηκαν εκ μέρους του υπερέβαιναν σε τίμημα αυτό που θα μπορούσε να αναλογεί στη μέση στρεμματική απόδοση του Ν. ..., σύμφωνα με έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Ανάπτυξης της Περιφερειακής Ενότητας Επί της παραπάνω διαπίστωσης διαφωνεί ως προς το σημείο στο οποίο προσδιορίζεται η απόδοση των στρεμμάτων που καλλιεργήθηκαν εκ μέρους του με μαλακό σιτάρι. Ο έλεγχος επίσης προσδιόρισε ότι το ζωικό κεφάλαιο που φαίνεται να πουλήθηκε εκ μέρους του υπερέβαινε κατά 55,5 μοςχάρια το ζωικό κεφάλαιο που θεώρησε ότι διέθετε κατά τη συγκεκριμένη χρήση. Από την προσκομιζόμενη καρτέλα, που του χορηγήθηκε από τη Διεύθυνση Κτηνιατρικής Υπηρεσίας αναφορικά με τα στοιχεία εκμετάλλευσης της δραστηριότητας του ως κτηνοτρόφου, κατά την επίμαχη ελεγχόμενη χρήση (01.01.2009 έως 31.12.2009) το σύνολο του ζωικού κεφαλαίου του ανέρχονταν σε πενήντα ένα (51) μοςχάρια και όχι 41 όπως εσφαλμένα διαλαμβάνεται στο προσωρινό σημείωμα ελέγχου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι: *«1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».*

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι: *«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».*

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, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι: «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλληνας νομοθέτης, στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα κάθε φορά, θέσπισε τις επίμαχες φορολογικές διατάξεις, προκειμένου να συγκεντρωθούν δημόσια έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του κράτους και με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία ενός δίκαιου, αποτελεσματικού και αυστηρού φορολογικού συστήματος. Περιορίζεται,

ωστόσο, από τις αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων, καθώς και τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης (ΣτΕ 2469-2471/2008, ΣτΕ 604/2014).

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, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων, βάσει των οποίων γίνεται κάθε φορά ο καταλογισμός φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, ανήκει αποκλειστικά στην δικαιοδοσία των αρμόδιων προς τούτο δικαστηρίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφτεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ 1 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.... 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 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 παραδομένων 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 εκμετάλλευσης 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, οπωροφόρων και καρποφόρων δέντρων, αρωματικών και διακοσμητικών φυτών, η αμπελουργία, η ανθοκομία, η παραγωγή μανιταριών, μπαχαρικών, σπόρων και φυτών, β) η εκτροφή ζώων γενικά, στην οποία περιλαμβάνονται ιδίως η κτηνοτροφία, η πτηνοτροφία, η κονικλοτροφία, η μελισσοκομία, η σηροτροφία και η σαλιγκαροτροφία,».

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.

Η εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται ο ΦΠΑ που επιστρέφεται στον αγρότη, διότι αποτελεί ασφαλιστική εισφορά του αγρότη (ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1153/1993).

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, στην ΠΟΛ 1158/2008 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Επιβολή κυρώσεων σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούνται) μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που υποβάλλονται σχετικά με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, όσον αφορά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και του Ν.2523/97, στην περίπτωση των αγροτών του ειδικού καθεστώτος που έλαβαν επιστροφή φόρου με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, χωρίς να έχουν δικαίωμα, σας πληροφορούμε τα εξής:.....

3. Πρόσθετος φόρος

Στις πράξεις προσδιορισμού του φόρου του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), με τις οποίες γίνεται καταλογισμός του φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, λόγω του ότι έτυχαν επιστροφής του χωρίς να τον δικαιούνται, με βάση Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που υποβάλλονται από **28.1.2004 και μετά, υπολογίζεται πρόσθετος φόρος με τον συντελεστή που ισχύει για την ανακριβή δήλωση, (παράγρ. 9, άρθρου 40, Ν.3220/2004)**. Στις πράξεις του άρθρου 49, που αφορούν Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που έχουν υποβληθεί από 11.9.1997 (έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.2523/97), μέχρι και πριν τις 28.1.2004, δεν αναλογεί πρόσθετος φόρος και ως εκ τούτου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/97, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ανωτέρω παράγραφο 2.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1051/18.03.2011 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «3. Πριν τη διενέργεια της επιστροφής πραγματοποιείται σύντομος προληπτικός έλεγχος των καταχωρηθέντων στην αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη πληροφορίες που διαθέτουν οι Δ.Ο.Υ.

4. Ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής, που αφορά τη συνολική αίτηση επιστροφής, λαμβάνει υπόψη κάθε στοιχείο που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μεταξύ των οποίων η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το Ν. 3877/10 και ολοκληρώνεται εντός τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής. Σε όσες περιπτώσεις κρίνεται σκόπιμο ζητείται η συνδρομή της αρμόδιας για τη φορολογία του εισοδήματος του αγρότη Δ.Ο.Υ. Η απόφαση για την επιστροφή εκδίδεται εντός μηνός από την ολοκλήρωση του ελέγχου.

8. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. διενεργούν φορολογικό έλεγχο, κατά προτεραιότητα για τις αιτήσεις με υψηλά ποσά επιστροφής και ανώτερα των 10.000 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων και τις δηλώσεις Καλλιέργειας/Εκτροφής. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτού, και για μικρότερα ποσά έλεγχος θα διενεργείται, εφόσον υπάρχουν στοιχεία ή ενδείξεις για μη νόμιμη επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.».

Επειδή, η Νομοθεσία που διέπει την αναγνώριση ή τη σήμανση και την καταγραφή των βοοειδών είναι: (α) ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1760/2000 για τη θέσπιση συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών και την επισήμανση του βόειου κρέατος και των προϊόντων με βάση το βόειο κρέας, (β) ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 911/2004 για την εφαρμογή του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1760/2000 όσον αφορά τα ενώτια, τα διαβατήρια και τα μητρώα των εκμεταλλεύσεων, και (γ) ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1082/2003 για τη θέσπιση των λεπτομερειών εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1760/2000 όσον αφορά τον ελάχιστο αριθμό ελέγχων που πρέπει να διενεργούνται στο πλαίσιο του συστήματος αναγνώρισης και καταγραφής των βοοειδών.

Επειδή, με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1760/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«...Άρθρο 2

Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου, νοείται ως:

- "ζώο": βοοειδές, κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 2 στοιχεία β) και γ) της οδηγίας 64/432/ΕΟΚ(17),

- "εκμετάλλευση": κάθε εγκατάσταση, κτίσμα ή, στην περίπτωση υπαίθριας εκμετάλλευσης, κάθε τόπος ευρισκόμενος εντός της επικράτειας κράτους μέλους όπου κρατούνται, εκτρέφονται ή διατηρούνται ζώα που καλύπτονται από τον παρόντα κανονισμό,

- "κάτοχος": κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι, μόνιμα ή προσωρινά, υπεύθυνο για τα ζώα, ακόμα και κατά τη διάρκεια της μεταφοράς τους ή σε αγορά,

- "αρμόδια αρχή": η κεντρική αρχή ή αρχές κράτους μέλους που είναι υπεύθυνες ή επιφορτισμένες με τη διενέργεια των κτηνιατρικών ελέγχων και την εφαρμογή του παρόντος τίτλου ή,

για τον έλεγχο των πριμοδοτήσεων, οι αρχές που είναι επιφορτισμένες με την εκτέλεση του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 3508/92.

Άρθρο 3

Το σύστημα αναγνώρισης και καταγραφής βοοειδών περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ενώτια για την ατομική αναγνώριση των ζώων·

β) ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων·

γ) διαβατήρια ζώων·

δ) τήρηση ατομικών μητρώων σε κάθε εκμετάλλευση.

Η Επιτροπή και η αρμόδια αρχή του συγκεκριμένου κράτους μέλους έχουν πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στον παρόντα τίτλο. Τα κράτη μέλη και η Επιτροπή λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζουν ότι όλοι οι ενδιαφερόμενοι, μεταξύ των οποίων οι αναγνωρισμένες από το κράτος μέλος ενδιαφερόμενες οργανώσεις καταναλωτών, έχουν πρόσβαση στα στοιχεία αυτά, υπό την προϋπόθεση ότι εξασφαλίζεται η δυνάμει του εθνικού δικαίου απαιτούμενη εμπιστευτικότητα και προστασία των δεδομένων.

Άρθρο 4

1. Σε όλα τα ζώα μιας εκμετάλλευσης που γεννήθηκαν μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1997 ή που προορίζονται για το ενδοκοινοτικό εμπόριο μετά την ημερομηνία αυτή, επιτίθεται αναγνωριστικό σήμα σε κάθε αυτί, εγκεκριμένο από την αρμόδια αρχή. Τα δύο ενώτια φέρουν τον ίδιο κωδικό αναγνώρισης, βάσει του οποίου μπορεί να αναγνωρισθεί κάθε ζώο ατομικά και να διαπιστωθεί σε ποια εκμετάλλευση γεννήθηκε. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω, τα ζώα που γεννήθηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998 και τα οποία προορίζονται μετά την ημερομηνία αυτή για το ενδοκοινοτικό εμπόριο, μπορούν να αναγνωρίζονται έως την 1η Σεπτεμβρίου 1998, σύμφωνα με την οδηγία 92/102/ΕΟΚ.....

Τα βοοειδή που προορίζονται για πολιτιστικές ή αθλητικές εκδηλώσεις (εκτός από πανηγύρεις και εκθέσεις) μπορούν να αναγνωρίζονται όχι με ενώτια αλλά σύμφωνα με σύστημα αναγνώρισης, εγκεκριμένο από την Επιτροπή, το οποίο προσφέρει ισοδύναμες εγγυήσεις.

2. Τα ενώτια τοποθετούνται εντός προθεσμίας που καθορίζει το κράτος μέλος από τη γέννηση του ζώου, και οπωσδήποτε πριν το ζώο εγκαταλείψει την εκμετάλλευση στην οποία γεννήθηκε. Έως τις 31 Δεκεμβρίου 1999, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες και τις είκοσι ημέρες μετά την ημερομηνία αυτή.

Πάντως, η Επιτροπή μπορεί, κατόπιν αιτήσεως κράτους μέλους, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 23 παράγραφος 2, να καθορίσει τις περιστάσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να παρατείνουν τη μέγιστη προθεσμία.....

4. Κάθε ζώο που προέρχεται από άλλο κράτος μέλος διατηρεί το αρχικό του ενώτιο.

5. Κανένα ενώτιο δεν μπορεί να αφαιρεθεί ή να αντικαθίσταται χωρίς την άδεια της αρμόδιας αρχής.

6. Τα ενώτια χορηγούνται στην εκμετάλλευση, διανέμονται και τοποθετούνται στα ζώα σύμφωνα με διαδικασία που ορίζεται από την αρμόδια αρχή.

7. Το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2001, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο αποφασίζουν, βάσει εκθέσεως της Επιτροπής συνοδευόμενης ενδεχομένως από προτάσεις και σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 95 της συνθήκης, για τη δυνατότητα χρήσης ηλεκτρονικών μέσων στο πλαίσιο του συστήματος αναγνώρισης, ανάλογα με την πρόοδο που θα έχει σημειωθεί στον τομέα αυτό...»,

Επειδή, με βάση τον παραπάνω Κανονισμό, κάθε βοοτρόφος υποχρεούται:

- Να τοποθετεί δύο **ενώτια** σε κάθε ζώο που γεννιέται στην εκμετάλλευση εντός 20ημέρου από τη γέννηση. Σε κάθε ζώο που εισάγεται από τρίτη χώρα με προορισμό την εκμετάλλευσή του, να τοποθετεί δύο ενώτια εντός 20ημέρου από την ημερομηνία κατά την οποία το ζώο ελέγχθηκε στο Συνοριακό Σταθμό Υγειονομικού Κτηνιατρικού Ελέγχου.
- Κάθε **ενώτιο** που χάθηκε ή καταστράφηκε να το αντικαθιστά με νέο, που φέρει τον ίδιο αριθμό αναγνώρισης, μόνο μετά από έγκριση της Κτηνιατρικής Αρχής της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης. Απαγορεύεται η αφαίρεση ή αντικατάσταση ενωτίων χωρίς την προηγούμενη έγκριση της Κτηνιατρικής Αρχής της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης.
- Να ενημερώνει χωρίς διακοπή το **μητρώο της εκμετάλλευσης**, καταγράφοντας όλες ανεξαιρέτως τις κινήσεις ζώων που πραγματοποιούνται σε αυτή (γεννήσεις, θάνατοι, αγορές, πωλήσεις, μεταβιβάσεις, σφαγές κλπ.) για κάθε ζώο ξεχωριστά.
- Να καταγράφει στο **μητρώο της εκμετάλλευσης** οποιαδήποτε αντικατάσταση ενωτίου σε σχέση με τον αριθμό του προηγούμενου ενωτίου, σε περίπτωση που ο αριθμός δεν μπορεί να είναι ο ίδιος.
- Να προσέρχεται στην Κτηνιατρική Αρχή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης για να δηλώσει τη **γέννηση ενός ζώου** σε διάστημα 7 ημερών από την ημερομηνία τοποθέτησης των ενωτίων.
- Να παραλαμβάνει από την Κτηνιατρική Αρχή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης το **διαβατήριο κάθε ζώου**, το οποίο εκδίδεται από την Κτηνιατρική Βάση Δεδομένων, εντός 14 ημερών από την ημερομηνία που έχει δηλωθεί η γέννηση του ζώου. Όταν ένα ζώο μετακινείται, συνοδεύεται υποχρεωτικά από το διαβατήριο.
- Να προσκομίζει το **διαβατήριο του ζώου**, που πρόκειται να μετακινηθεί από την εκμετάλλευσή του, στην αντίστοιχη Κτηνιατρική Αρχή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η εκμετάλλευση, για να συμπληρωθεί κατάλληλα.
- Να προσκομίζει το **διαβατήριο του ζώου** που έχει φθάσει στην εκμετάλλευσή του, στην Κτηνιατρική Αρχή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η εκμετάλλευση, για να συμπληρωθεί κατάλληλα.
- Να υποβάλει στην Κτηνιατρική Αρχή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης συμπληρωμένα τα

ειδικά έντυπα μεταβολών, για να δηλώσει όλες ανεξαιρέτως τις μεταβολές (θανάτους, μετακινήσεις από και προς την εκμετάλλευση, σφαγές κλπ) που πραγματοποιούνται στην εκμετάλλευσή του εντός 7 ημερών από την ημερομηνία της μεταβολής. (Γεωπονικό Πανεπιστήμιο Αθηνών- Εγχειρίδιο γεωργικών συμβουλών για την πολλαπλή συμμόρφωση- Αθήνα Αύγουστος 2008-σελ.10-12).

Επειδή, στην ΠΟΛ 1293/2000, με θέμα (Διαδικασία ένταξης των αγροτών του ειδικού καθεστώτος στο Μητρώο TAXIS.) ορίζεται ότι οι αγρότες δικαιούχοι επιστροφής ΦΠΑ, οι οποίοι διαθέτουν ΑΦΜ θα πρέπει να προσέλθουν στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για να συμπληρώσουν το έντυπο της αίτησης (Μ0) με την οποία θα ζητούν την ένταξη τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών, προσκομίζοντας και τα σχετικά δικαιολογητικά.

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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

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, 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, 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 πρωτ. .../....-2010 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος για τη χρήση 2009, με συνολικό ύψος της αξίας των παραδόσεων ζωικής και φυτικής παραγωγής, βάσει της ως άνω αίτησης, το ποσό των 125.882,08 € και ο κατ' αποκοπή Φ.Π.Α., (11%) που αντιστοιχούσε σ' αυτές ανέρχονταν στο ποσό των 13.847,03 €.

Από την Δ.Ο.Υ. έγινε η επιστροφή του παραπάνω αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμό 1/2010 απόφασης επιστροφής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στις-2016 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../....-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, καθώς και η με αριθμό-1/....2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009.

Η συνολική ποσότητα του φυτικού αγροτικού προϊόντος του μαλακού σιταριού που αναγράφεται στα Δ.Α.-Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που προσκομίσθηκαν για την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α., δια του αριθμού στρεμμάτων που δηλώνονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διέφεραν σε μεγάλο βαθμό από την μέγιστη στρεμματική απόδοση του Ν. ..., που ανέρχεται στα 323 κιλά, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../....-13 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας Συγκεκριμένα από το παραπάνω Σημείωμα προέκυψε ότι ο προσφεύγων καλλιέργησε σαράντα (40) στρέμματα μαλακού σιταριού και παρήγαγε- παρέδωσε ποσότητα ύψους 79.190,00 κιλών, ποσότητα η οποία αντιστοιχεί σε στρεμματική απόδοση ύψους 1.979,75 κιλών μαλακού σιταριού το στρέμμα.

Σύμφωνα με το εν λόγω σημείωμα, ο έλεγχος καλούσε τον προσφεύγοντα, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την επομένη της επίδοσης του, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ο προσφεύγων υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις του καταθέτοντας το με αριθμό πρωτ. 38862/12-12-2016 «Υπόμνημα Παροχής Εξηγήσεων», στο οποίο αναφέρει μεταξύ άλλων ότι «.....η ποσότητα μαλακού σίτου που εξήγαγαν τα καλλιεργηθέντα εκ μέρους μου 40 στρέμματα, απέδιδαν τουλάχιστον 500-600 κιλά ανά στρέμμα και όχι 323, όπως εσφαλμένα διαλαμβάνει ο έλεγχος στο προσωρινό σημείωμα που μου επιδόθηκε.»

Ο έλεγχος δέχθηκε ως μέγιστη στρεμματική απόδοση καλλιέργειας μαλακού σίτου τα 550 κιλά/στρέμμα και προσδιόρισε την συνολική απόδοση των σαράντα (40) στρεμμάτων στα 22.000 κιλά, με τιμή διάθεσης 0,11 € ανά κιλό, ήτοι συνολικής αξίας 2.400,00 €.

Κατόπιν ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, κατά την κρινόμενη χρήση, παρήγαγε και στη συνέχεια παρέδωσε, σαράντα ένα (41) μόσχους πάχυνσης. Αυτό προκύπτει από την αιτιολογία εξόδου (προς σφαγή) και την ημερομηνία εξόδου που έχει δηλωθεί στην Δ/ση Κτηνιατρικής. Ωστόσο, σύμφωνα με τα Δ.Α.-Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που προσκομίσθηκαν για την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α., ο ελεγχόμενος παρήγαγε και στη συνέχεια παρέδωσε 96,50 μόσχους βάρους 23.587 κιλών με απόδοση ανά ζωντανό 244,43 κιλών.

Επειδή από την υπηρεσία μας, απεστάλη το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ/...-2017 προς τη Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας ..., με θέμα τη γνωστοποίηση της στρεμματικής απόδοσης για το μαλακό σίτο και τον αραβόσιτο το έτος 2009 στο Ν. Με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .../...-2017 εισερχόμενο έγγραφο της, μας πληροφόρησε ότι για το 2009, όσον αφορά το σίτο μαλακό, η μέση στρεμματική απόδοση ανέρχεται στα 323 κιλά/στρέμμα και η μέγιστη στα 550 κιλά/στρέμμα. Αντίστοιχα για τον αραβόσιτο η μέση στρεμματική απόδοση ανέρχεται στα 1051 κιλά/στρέμμα και η μέγιστη στα 1500 κιλά/στρέμμα, επιβεβαιώνοντας τα ποσά του ελέγχου.

Επειδή με την με αριθμό πρωτ. .../...-2016 υπεύθυνη δήλωσή του, ο προσφεύγων δήλωσε ότι εκτός από τα 41 μοσχάρια που του ανήκαν, κατά την ελεγχόμενη χρήση, πούλησε και μοσχάρια που ανήκαν στον γιο του,

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. .../...-2016 έγγραφό της, η Δ/ση Αγροτικής Οικονομίας & Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας ... απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το ζωικό κεφάλαιο του . ., από το οποίο προέκυψε ότι πράγματι είχε μοσχάρια τα οποία σφάχθηκαν, κατά την ελεγχόμενη χρήση και θα μπορούσαν να έχουν πουληθεί από τον πατέρα του.

Επειδή, από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που προσκομίσθηκαν για την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι σε ελάχιστα από αυτά αναγράφεται ο αριθμός σήμανσης βοοειδούς και κάποιοι αριθμοί είναι δηλωμένοι στο ζωικό κεφάλαιο του γιου του, και υπήρχε αντικειμενικά αδυναμία να προσδιοριστεί από τον έλεγχο ποια από τα πωληθέντα μοσχάρια ανήκαν στον πατέρα και ποια στο γιο.

Επειδή, εννιά βοοειδή με αιτιολογία εξόδου «ΠΩΛΗΣΗ» πουλήθηκαν από τον προσφεύγοντα σε κτηνοτρόφο του Νομού Φθιώτιδος, όπως προκύπτει από τον με κωδικό αριθμό εκμετάλλευσης προορισμού «ΕΛ0608114», ο οποίος βάσει του με αριθμό πρωτ. .../...-2016 εγγράφου της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής Υπηρεσίας ... ανήκει στην Π.Ε. Φθιώτιδος.

Με βάση τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος προσδιόρισε ως παραδιδόμενο προϊόν ζωικού βασιλείου, που ανήκε πράγματι στον προσφεύγοντα τους 41 μόσχους βάρους 10.021,43 κιλών $\{(23.587/96,50) \times 41\}$ και με τιμή διάθεσης τα 4,10 € το κιλό, συνολικής αξίας 41.087,84€ και προσδιόρισε ότι ο προσφεύγων καλλιέργησε και στη συνέχεια παρέδωσε αγροτικά προϊόντα (φυτικής και ζωικής παραγωγής) συνολικής αξίας 64.371,04 €, η οποία αντιστοιχεί σε αξία αραβόσιτου 20.863,20 €, σε αξία μαλακού σιταριού 2.420,00 € και σε αξία μόσχων πάχυνσης 41.087,84 €, ενώ η κατ αποκοπή αξία ΦΠΑ σε 7.080,81€.

Επειδή, μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει σε κάθε περίπτωση να συντρέχουν αθροιστικά για να δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ ο αγρότης ειδικού καθεστώτος είναι **τα αγαθά (μόσχοι), που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του κτηνοτροφική μονάδα**, γεγονός που δεν αποδεικνύεται στην υπό κρίση περίπτωση, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας με δικαίωμα επιστροφής με την παρούσα απόφαση	7.080,81
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	6.766,22
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	8.119,46

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.885,68 €
---	--------------------

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.