



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 14/03/2017

Αριθμός απόφασης: 714

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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα αγρότισσα κανονικού καθεστώτος και διεύθυνση έδρας στο ...- Τ.Κ. ... κατά της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και της από.../2016 συνημμένης έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

5. Τις από ...2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-**2016** 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' αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 απορρίφθηκε αιτούμενο ποσό επιστροφής ΦΠΑ ύψους 20.842,77 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2011 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. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ. .../...-2012 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ μέσω της ΕΑΣ ... που υπέβαλε η προσφεύγουσα ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος στη Δ.Ο.Υ. ... για τη χρήση 2011 με αξία πωλήσεων 189.479,70 € και αιτούμενο ποσό επιστροφής ΦΠΑ 20.842,77 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... στη χρήση 2011, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστανται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α., αφού η προσφεύγουσα δεν διαθέτει ιδιόκτητες γεωργικές εκτάσεις και βάσει της υπ' αριθμ 9/2007 ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΧΩΡΩΝ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟΥ που συνάφθηκε μεταξύ των «...» και του «ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ» ο μισθωτής «...» δεν είχε 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.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Σύμφωνα με το άρθρο 41, παρ. 1, του νόμου 2859/2000 προβλέπεται ότι οι αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και 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) Ο έλεγχος αβάσιμα και αναιτιολόγητα επικαλείται ως αιτιολογία ότι δεν πληροί η προσφεύγουσα τις προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. επικαλούμενος το άρθρο 14 της σύμβασης, που υπεγράφη μεταξύ των . . και του ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΑΜΕΙΟΥ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑΣ, το οποίο αναφέρει ότι «ο μισθωτής δεν έχει το δικαίωμα να παραχωρήσει σε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο τη 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 εξαιρούμενων και αυτής της Α.Τ. Ελλάδος, των Αγροτικών Συνεταιρισμών και των Ενώσεων αυτής».
- 3) Η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος

για την έκδοση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. με την οποία αρνήθηκε την επιστροφή του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011. Η έκθεση ελέγχου στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος δεν είναι πλήρης και σαφής.

- 4) Είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου για τη μη επιστροφή του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή του φόρου βάσει του άρθρου 41 του Ν.2859/2000, και ότι ο έλεγχος αβάσιμα και αναιτιολόγητα επικαλείται ως αιτιολογία ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. επικαλούμενος το άρθρο 14 της σύμβασης

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, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή 11% (έντεκα τοις εκατό), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου».

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. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της ανωτέρω ΑΥΟ για « έτη 2011 και 2012 η διαδικασία επιστροφής στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του ΦΠΑ καθορίζεται με τις ΑΥΟ ΠΟΛ.1051/2011, ΠΟΛ. 1084/2012 και ΠΟΛ. 1097/2012. Η ανωτέρω ΑΥΟ Π. 953/ ΠΟΛ.41/1988 για τα έτη 2011 και 2012 ισχύει συμπληρωματικά για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται με τις νεώτερες ΑΥΟ. 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 του κατ'αποκοπή επιστροφής καθεστώτος, 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.

- Να έχει υποβληθεί δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που υποβάλλεται σύμφωνα με το ν. 3877/2010.

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. περί εκδοτών - ληπτών εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση που από τον έλεγχο αυτό διαπιστωθεί ότι στην αίτηση επιστροφής περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες, με βάση και τα στοιχεία της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην περίπτωση που η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του αγρότη Δ.Ο.Υ., ότι τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές, εκδίδεται άμεσα εντολή για διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Η επιστροφή ενεργείται άμεσα εντός μηνός για τα φορολογικά στοιχεία που δεν κρίνονται εικονικά ή πλαστά.**

4. Ο φορολογικός έλεγχος, κατόπιν έκδοσης σχετικής εντολής, 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, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... στη χρήση 2011, δυνάμει της παραπάνω εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι:

- Στο Πίνακα 4B «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» στο 4. «Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα», της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτους 2012 με αριθμό καταχώρησης 110223/2012, δηλώνονται 400,00 στρέμματα μηδικής καλλιέργειας. Στο κωδικό 336 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δεν δηλώνεται η καταβολή ενοικίων για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση.
- Στο Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του εντύπου Ε9, δεν δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.
- Στη «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΙΤΗΣΕΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ 2011» και στη «ΔΗΛΩΣΗ ΦΥΤΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2011» που υποβλήθηκαν στην Ε.Α.Σ. Καβάλας και στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., αντίστοιχα, δηλώνεται η καλλιέργεια με κωδικό 43 «ΑΠΟΞΗΡΑΜΕΝΕΣ ΧΟΡΤΟΝΟΜΕΣ» 36,51 εκταρίων, ήτοι 365,10 στρεμμάτων, στη περιοχή ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΟ, ενοικιαζομένων, με φερόμενο ιδιοκτήτη τον « . . »- Α.Φ.Μ.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο φερόμενος ως ιδιοκτήτης « . . » (αδελφός του συζύγου της προσφεύγουσας), έχει ενοικιάσει τους ελεύθερους χώρους των αεροδρομίων . και . . με την υπ' αριθμό 9/2007 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 ...) 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 ετησίωςΆρθρο 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 Χρυσούπολης.....Άρθρο 14^ο: 1. **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.** 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 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%.

Επειδή, ο σύζυγος της προσφεύγουσας «. .» - Α.Φ.Μ. ..., έχει τις ίδιες επαγγελματικές δραστηριότητες με τον αδελφό του κ. . ., ήτοι:

- Είναι επιτηδευματίας, με ημερομηνία έναρξης 17/11/1993, 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%.
- Στην υποβληθείσα κοινή με την προσφεύγουσα (σύζυγό του) δήλωση φορολογίας εισοδήματος Οικ. έτους 2012 με αριθμό καταχώρησης 110223/2012, δηλώνει ατομικά εισοδήματα: α) Από ατομική άσκηση εμπορικής επιχείρησης (καθαρό εισόδημα ευρώ 2.639,32 και ακαθάριστα έσοδα ευρώ 78.023,80), β) Από επιχειρηματική αμοιβή σε Ο.Ε., ευρώ 9.445,40, γ) Καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ευρώ 2.107,18. Δηλώνονται 127,90 στρέμματα με διάφορες καλλιέργειες, εκ των οποίων 22,10 στρέμματα με μηδική καλλιέργεια. Επισημαίνεται ότι στο κωδικό 335 «Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης», δεν δηλώνεται η καταβολή ενοικίων για την εν λόγω καλλιεργούμενη έκταση και στο Πίνακα 2 «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΩΝ» της Δήλωσης στοιχείων Ακινήτων του εντύπου Ε9, δεν δηλώνεται η ιδιοκτησία αγροτεμαχίων.

Επειδή, στην με αριθ. πρωτ./27-07-2012 αίτηση – δήλωση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν. 2859/2000 που υπέβαλε η προσφεύγουσα, μέσω της Ε.Α.Σ. ..., για τη χρήση 2011, εμφανίζεται, μεταξύ άλλων, ως αγοραστής ζωοτροφών ο φερόμενος ως ιδιοκτήτης των ενοικιαζομένων αγρών, ο «. .» ΑΦΜ ... ο οποίος εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2011, συνολικά εννέα Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων συνολικής αξίας 19.800,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 2238/1994 (Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων) 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 αντέγγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης**».

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν δηλώνονται δαπάνες (ενοίκια) για μίσθωση γεωργικής γης, ούτε αντίστοιχα από τον φερόμενο ως ιδιοκτήτη «. .» δηλώνεται στον πίνακα Ε «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ» στον κωδικό 101 «Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών» ή στον κωδικό 111 «Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων» ως έσοδο από την μίσθωση ή την υπεκμίσθωση γαιών που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή και όπως επικουρικώς, περαιτέρω και κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως ιδιοκτήτη που να έχει κατατεθεί σε δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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 που πουλάει σε άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ να έχουν παραχθεί από τη δική του αγροτική εκμετάλλευση**, γεγονός που δεν υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου για τη μη επιστροφή του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 παρ. 4 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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 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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της....».

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται σαφώς ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:..... στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση...»

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου , εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. **Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.**».

Επειδή, με τη **ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 2013** με θέμα «τύπος της έκθεσης ελέγχου» ορίζεται ότι:
«ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

2. ΒΑΣΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

(Αναγράφονται πληροφορίες για τον φορολογούμενο όπως η μορφή σε περίπτωση επιχείρησης, η σύστασή της, η διάρκεια, το αντικείμενο εργασιών και ο σκοπός της, τα τηρηθέντα βιβλία, το εταιρικό

κεφάλαιο, η νόμιμη εκπροσώπησή της, τα συνυπόχρεα πρόσωπα για την καταβολή των φόρων, κ.λ.π.).

3. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

(Αναγράφονται οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις, το απασχολούμενο προσωπικό, τα περιουσιακά στοιχεία του φορολογούμενου, κ.λ.π.).

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ-ΔΗΛΩΣΕΙΣ

(Αναγράφονται τα οικονομικά δεδομένα με βάση τα τηρηθέντα βιβλία, τις υποβληθείσες δηλώσεις, κ.λ.π.).

5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Αναγράφονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, οι διαπιστώσεις ελέγχου, καθώς και οι ισχύουσες διατάξεις).

6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Αναγράφονται οι τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου και το πόρισμά του επί των αποτελεσμάτων κατά ελεγχόμενο φορολογικό έτος).

7. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

(Προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή μετά από τον έλεγχο κατά ελεγχόμενο φορολογικό έτος).»

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, 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 προσδιορισμού του φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη προσδιορισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, στην από/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν την άρνηση επιστροφής του αιτούμενου ποσού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016 έκθεση ελέγχου επιστροφής 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «. . του..... » – Α.Φ.Μ. ...,

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

ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής

**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.