



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.06.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1155

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 36.145,82 €, λόγω λήψης δεκαπέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του λήπτη (ήτοι της ίδιας της αγρότισσας ειδικού καθεστώτος) για μερική αξία 361.458,21 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 42.741,97 €, ως ποσό που της είχε επιστραφεί κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. σχετικής αίτησής της χωρίς να πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 43.836,16 €, δη σύνολο φόρου 86.578,13 €, καθόσον διαπιστώθηκε ότι πωλήθηκαν γάλατα συνολικής αξίας 706.952,72 € και κρέας αξίας 5.413,50 € που δεν ήταν στο σύνολό τους από δική της αγροτική εκμετάλλευση.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 21.370,98 €, διότι έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $42.741,97 \text{ €} * 50 \% = 21.370,98 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 7 του ν. 4337/2015), ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρο 41 του ν. 2859/2000) και ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ με το οποίο διαβιβάστηκαν για έλεγχο επιστροφές Φ.Π.Α. αγροτών

ειδικού καθεστώτος που πραγματοποιήθηκαν αρχικά χωρίς έλεγχο, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1246/13.11.2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένη κρίση για την δυνατότητα γαλακτοπαραγωγής της εκτροφής. Έκδοση τιμολογίων αγοράς από τους αγοραστές και όχι πώλησης από την ίδια, άρα αντικειμενική έλλειψη δυνατότητας να εκδώσει τιμολόγια για αυξημένες ποσότητες. Οι επιχειρήσεις τις οποίες προμήθευε δεν δύναται να εκδώσουν τιμολόγια αγοράς για γάλα το οποίο δεν παρέλαβαν αλλά και οι ποσότητες γάλακτος τις οποίες πώλησε δηλώνονταν στον ΕΛ.Ο.ΓΑ.Κ. (Ελληνικό Οργανισμό Γάλακτος και Κρέατος) ο οποίος είναι δημόσιος φορέας καταγραφής διακίνησης προς τον οποίο η σχετική δήλωση είναι υποχρεωτική ειδικά σε ότι αφορά την πώληση αγελαδινού γάλακτος.
- 2) Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- 3) Αδικοιολόγητη δυσχέραση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και τεκμηρίωσης των θέσεων της. Με το σημείωμα αντιρρήσεων της ζήτησε να της χορηγηθεί περαιτέρω προθεσμία είκοσι ημερών προκειμένου να προσκομίσει τεχνική έκθεση - κτηνιατρική πραγματογνωμοσύνη, αίτημα το οποίο η φορολογική αρχή απέρριψε και εν συνεχεία εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- 4) Επιστημονική τεκμηρίωση για τη δυνατότητα γαλακτοπαραγωγής της εκτροφής της.
 - Οι προδιαγραφές ετήσιας παραγωγής των ζώων της μονάδας, σύμφωνα με πιστοποιητικά προδιαγραφών ζώων που αγόρασε, με βάση τα χαρακτηριστικά των προγόνων τους, είναι 13.500 έως 17.000 κιλά.
 - Εσφαλμένο και αυθαίρετο το διατυπωμένο αξίωμα ότι τα ζώα που γεννήθηκαν μετά την 31.12.2010 δεν δύναται να αποδώσουν γαλακτοπαραγωγή εντός του έτους 2013.
 - Αγνοούνται σημαντικές ειδικές παράμετροι που αφορούν την εκτροφή των ζώων όπως ειδικές ζωοτροφές.
 - Δεν είναι δεδομένη η ανάπαυλα άνω των δύο μηνών στην αναπαραγωγή σε ετήσια βάση.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν. 2859/2000, ως ίσχυε την κρίσιμη περίοδο, οριζόταν 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 έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής. Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων. Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά. Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραγράφου Ε της υποπαραγράφου Ε.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της παραγράφου Ε της υποπαραγράφου Ε.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «**2.** Δεν είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών τα φυσικά πρόσωπα, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία από τον αντισυμβαλλόμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 της παραγράφου Ε της υποπαραγράφου Ε.1 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «**6.** Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 όταν αγοράζουν αγροτικά προϊόντα από αγρότες του ειδικού

καθεστώς Φ.Π.Α. εκδίδουν τιμολόγιο. Για το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν αναλόγως τα οριζόμενα, για την πώληση αγαθών, στις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου αυτού, για δε τις επαναλαμβανόμενες αγορές τα οριζόμενα στην παραπάνω παράγραφο 2. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1004/04.01.2013 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».» ορίζεται ότι: «**Άρθρο 3 Εξαιρέσεις - Απαλλαγές - Παράγραφος 2. Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών. - Αλλά πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. είναι: α)** Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος των διατάξεων των άρθρων 41 και 42 του Φ.Π.Α. και το εισοδήματά του από την άσκηση της δραστηριότητάς του αυτής προσδιορίζεται στη Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο. Έτσι υπόχρεοι εφαρμογής είναι ο αγρότης:

αα) του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό αβ) αυτός που πωλεί τα αγαθά του στη λαϊκή αγορά και μόνο για την πώληση αυτή β) ο συγγραφέας και ο εισηγητής δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον βέβαια δεν είναι υπόχρεος εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ. για άλλη δραστηριότητα. ...

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών - Παράγραφος 6. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, αφορούν την τιμολόγηση επί αγοράς αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Υπόχρεοι έκδοσης του τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, είναι:

- Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

Χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αυτού, είναι ο προβλεπόμενος από τις κατ' ιδίαν διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 6. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1158/26.11.2008 με θέμα: «Επιβολή κυρώσεων σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος, οι οποίοι έλαβαν επιστροφή Φ.Π.Α. χωρίς να δικαιούνται» ορίζεται ότι: «**1. Πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** Το ειδικό πρόστιμο της διάταξης αυτής επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, με βάση Αίτηση και Αναλυτική Κατάσταση Δικαιολογητικών που υπέβαλε από 2.11.2001 και μετά, (παράγρ. 6, άρθρο 2, Ν. 2954/2001). Επίσης το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στον αγρότη του ειδικού καθεστώτος που έλαβε επιστροφή φόρου χωρίς να έχει δικαίωμα, ως εκδότης πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, τα οποία συμπεριλαμβάνονται στις Αιτήσεις και Αναλυτικές Καταστάσεις Δικαιολογητικών που υποβάλλονται από 28.1.2004 και μετά, (παράγρ. 14, άρθρο 40, Ν. 3220/2004). ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ΙΩΝΙΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την με αριθμό καταχώρησης αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 ως προς τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΡΟΪΟΝ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ
1			ΓΑΛΑ	41.521,00	20.345,29 €
2			ΓΑΛΑ	157.034,00	72.235,64 €
3			ΓΑΛΑ	109.852,00	49.982,71 €
4			ΓΑΛΑ	107.410,00	48.871,62 €
5			ΓΑΛΑ	115.905,00	52.736,86 €
6			ΓΑΛΑ	45.845,00	19.713,35€
7			ΓΑΛΑ	109.749,00	52.130,77 €
8			ΓΑΛΑ	117.177,00	55.659,08 €
9			ΓΑΛΑ	29.423,00	14.123,04 €
10			ΓΑΛΑ	111.736,00	52.515,92 €
11			ΓΑΛΑ	160.356,00	75.367,32 €
12			ΓΑΛΑ	109.935,00	49.470,75 €
13			ΓΑΛΑ	155.615,00	71.582,90 €
14			ΓΑΛΑ	161.452,00	72.217,47 €
15			ΚΡΕΑΣ	1.821,00	4.370,40 €
16			ΚΡΕΑΣ	733,00	1.599,90 €
17			ΚΡΕΑΣ	2.475,00	5.413,50 €
18			ΚΡΕΑΣ	756,00	1.699,50 €
19			ΚΡΕΑΣ	460,00	1.573,40 €
20			ΚΡΕΑΣ	655,00	1.637,50 €
21			ΚΡΕΑΣ	456,00	1.185,60 €
22			ΚΡΕΑΣ	246,00	639,60 €
23			ΚΡΕΑΣ	479,00	2.059,70 €
24			ΚΡΕΑΣ	467,00	917,30 €
25			ΚΡΕΑΣ	939,00	2.347,50 €
26			ΚΡΕΑΣ	525,00	1.312,50 €
27			ΚΡΕΑΣ	282,00	705,00 €
28			ΚΡΕΑΣ	835,00	1.837,00 €
29			ΚΡΕΑΣ	222,00	466,20 €
30			ΚΡΕΑΣ	261,00	965,70 €
31			ΚΡΕΑΣ	1.084,00	1.626,00 €
32			ΚΡΕΑΣ	967,00	3.212,70 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΑΛΑ				1.533.010,00	706.952,72 €
ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΕΑΣ				13.663,00	33.569,00 €
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ					712.366,22 €

- Σύμφωνα με τα ως άνω φορολογικά στοιχεία η προσφεύγουσα αγρότης ειδικού καθεστώτος φέρεται να πούλησε μεταξύ άλλων 1.533.010 κιλά γάλα με μέση τιμή πώλησης/κιλό = 706.952,72 €/1.533.010 κιλά = 0,46 €/κιλό
- Από την υποβληθείσα με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός της οικ. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα καλλιέργησε 84,20 στρέμματα κριθάρι και 26,50 στρέμματα λοιπά κτηνοτροφικά φυτά για χόρτο, διέθετε 72 αγελάδες γαλακτοπαραγωγής και 17 μόσχους πάχυνσης, ενώ στην ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης έτους 2013 δηλώθηκαν 82,70 στρέμματα κριθάρι, 1,5 στρέμμα σίτου και 26.50 στρέμματα βίκου, 115 θηλυκά βοοειδή, από τα οποία 100 σε ηλικία γαλακτοπαραγωγής και 28 αρσενικά βοοειδή.
- Με την υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα παραστατικά δαπανών και τα δελτία αποστολής με τα

οποία διακινήθηκαν τα προϊόντα που αναφέρονται στα τιμολόγια αγοράς της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ενώ σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, δηλώνεται ως πελάτης μόνο με ένα στοιχείο αξίας 1.000,00 € από τον σύζυγό της – ΑΦΜ

- Στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο του Κέντρου Γενετικής Βελτίωσης Ζώων, επί του με αριθμό πρωτ. εγγράφου της φορολογικής αρχής, αναφέρεται ότι η εκτροφή της προσφεύγουσας με κωδικό εκμετάλλευσης EL δεν είναι ενταγμένη στο πρόγραμμα ελέγχου αποδόσεων για το έτος 2013 και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να βεβαιωθεί επακριβώς η μέση γαλακτοπαραγωγή.
- Στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Ένωσης Φυλής Χόλσταϊν Ελλάδος (Ε.Φ.Χ.Ε.), επί του με αριθμό πρωτ. εγγράφου της φορολογικής αρχής, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν μέλος της ένωσης και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να παρασχεθούν στοιχεία για τη συγκεκριμένη εκτροφή. Εν συνεχεία αναφέρεται ότι ο μέσος όρος ηλικίας πρώτου τοκετού είναι 27 μήνες (με διακύμανση από 25 μήνες έως 33 μήνες) με μέσο όρο πραγματικής γαλακτοπαραγωγής για το έτος 2013 9.932 κιλά ανά αγελάδα (με διακύμανση από 6.734 έως 14.186 κιλά), στοιχεία που προέκυψαν που έλεγξε η Ε.Φ.Χ.Ε., στο πλαίσιο υλοποίησης των Δράσεων του Προγράμματος «Διατήρηση Γενετικών Πόρων στη Κτηνοτροφία», του Μέτρου 2014, του ΠΑΑ 2007-2013.
- Σύμφωνα με το αριθμό πρωτ. έγγραφο του Κτηνιατρικού Κέντρου, της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, οι γαλακτοπαραγωγικές ημέρες των βοοειδών Φυλής Χόλσταϊν ανέρχονται κατά μέσο όρο στις 300 ημέρες ανά έτος.

Συνεπώς, βάσει των παραπάνω η μέση ημερήσια ποσότητα γαλακτοπαραγωγής ανέρχεται σε 9.932 κιλά/300 ημέρες, ήτοι σε 33,10 κιλά γάλακτος ανά ημέρα.

- Από τα στοιχεία εκμετάλλευσης της μονάδας της προσφεύγουσας προκύπτει ότι τα θηλυκά που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2010 και είχαν δυνατότητα γαλακτοπαραγωγής εντός του έτους 2013 ανέρχονται σε 97. Από αυτά α) τα 37 οδηγήθηκαν προς σφαγή το έτος 2013, και (σύμφωνα με το μητρώο εκμετάλλευσης) συμμετείχαν στη γαλακτοπαραγωγή 6.568 ημέρες, β) τα 4 απεβίωσαν το έτος 2013 και (όπως προκύπτει από το μητρώο εκμετάλλευσης) συμμετείχαν στη γαλακτοπαραγωγή 962 ημέρες, ενώ γ) τα θηλυκά που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2010 και παρέμειναν μέχρι την 31/12/2013 ανέρχονται σε 56. Τα υπόλοιπα γεννήθηκαν μετά την 31/12/2010 και δεν είχαν δυνατότητα γαλακτοπαραγωγής εντός του έτους 2013.

Βάσει των παραπάνω, οι συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής, η συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής και τα συνολικά έσοδα από την πώληση γάλακτος για το έτος 2013 για την προσφεύγουσα διαμορφώνονται ως εξής:

- Συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής = Ημέρες γαλακτοπαραγωγής για τα ζώα που παρέμειναν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2013 στη μονάδα (56 ζώα * 300 ημέρες) + Ημέρες γαλακτοπαραγωγής για τα ζώα που εξήλθαν της μονάδας το έτος

2013 λόγω σφαγής και θανάτου $[(6.568 \text{ ημέρες} + 962 \text{ ημέρες}) * 300 \text{ ημέρες} / 365 \text{ ημέρες}] = 56*300 + 7.530*300/365 = 16.800 + 6.189 = 22.989 \text{ ημέρες}$.

- Συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής = Συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής * Μέση ημερήσια ποσότητα γαλακτοπαραγωγής = $22.989 \text{ ημέρες} * 33,10 \text{ κιλά γάλακτος ανά ημέρα} = 760.935,90 \text{ κιλά γάλακτος}$.
- Συνολικά έσοδα από την πώληση γάλακτος = Συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής * Μέση τιμή πώλησης/Κιλό = $760.935,90 \text{ κιλά γάλακτος} * 0,46 \text{ €/Κιλό} = 350.030,51 \text{ €}$.

Επειδή, η προσφεύγουσα συστεγάζεται με την ομοειδή επιχείρηση του συζύγου της, ΑΦΜ, ο οποίος είναι αγρότης του κανονικού καθεστώτος κατά τη χρήση 2013. Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της μονάδας του ανωτέρω, ήτοι ότι τα ζώα (σύμφωνα με τα στοιχεία εκμετάλλευσης) που ήταν σε ηλικία γαλακτοπαραγωγής και παρέμειναν στη μονάδα μέχρι την 31/12/2013 ανέρχονται σε 137 και η συνολική συμμετοχή στη γαλακτοπαραγωγή των ζώων που εξήλθαν από τη μονάδα εντός του έτους 2013 ανέρχεται σε 5.543 ημέρες, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής = Ημέρες γαλακτοπαραγωγής για τα ζώα που παρέμειναν καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2013 στη μονάδα ($137 \text{ ζώα} * 300 \text{ ημέρες}$) + Ημέρες γαλακτοπαραγωγής για τα ζώα που εξήλθαν της μονάδας το έτος 2013 ($5.543 \text{ ημέρες} * 300 \text{ ημέρες} / 365 \text{ ημέρες}$) = $41.100 + 4.555,60 = 45.655,60 \text{ ημέρες}$.
- Συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής = Συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής * Μέση ημερήσια ποσότητα γαλακτοπαραγωγής = $45.655,60 \text{ ημέρες} * 33,10 \text{ κιλά γάλακτος ανά ημέρα} = 1.511.200,30 \text{ κιλά γάλακτος}$.
- Συνολικά έσοδα από την πώληση γάλακτος = Συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής * Μέση τιμή πώλησης/Κιλό = $1.511.200,30 \text{ κιλά γάλακτος} * 0,46 \text{ €/Κιλό} = 695.152,13 \text{ €}$.

Ο, ΑΦΜ στην οικεία δήλωση καλλιέργειας του, δήλωσε 243 ζώα για γαλακτοπαραγωγή και παραγωγή 355.780 κιλών γάλακτος με αξία τιμολογίων 165.246,50 €, ενώ στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013) δήλωσε 110 αγελάδες γαλακτοπαραγωγής. Στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, το σύνολο των εκροών του διαμορφώνονταν σε 220.685,29 € (όσο και οι φορολογητέες εκροές του), ενώ το σύνολο των εισροών του σε 678.070,91 €, από τις οποίες οι φορολογητέες εισροές ανέρχονταν σε 367.573,40 € και οι λοιπές εισροές απαλλασσόμενες/εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης σε 310.497,51 € απ' όπου προέκυπτε τελικό πιστωτικό υπόλοιπο 68.831,19 €. Περαιτέρω σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου ο, ΑΦΜ δηλώθηκε από τρίτους α) ως πελάτης για 284 στοιχεία συνολικής αξίας 545.195,75 € (ο ίδιος δήλωσε στην κατάσταση προμηθευτών 419 στοιχεία συνολικής αξίας 622.022,46 €), ενώ β) ως προμηθευτής για 28 στοιχεία συνολικής αξίας 180.003,45 € (ο ίδιος δήλωσε στην κατάσταση πελατών 34 στοιχεία συνολικής αξίας 220.685,29 €).

Επειδή, στο με αριθ. Τ.Δ.Α. εκδόσεως της επιχείρησης «.....» (για αγορά ζώων από την προσφεύγουσα) αναφέρονται οι κωδικοί ζώων EL..... και EL....., τα οποία σύμφωνα με τα στοιχεία εκμετάλλευσης του Αγροτικού Κτηνιατρείου ανήκουν στον, ΑΦΜ και οι κωδικοί ζώων EL..... και EL..... τα οποία ανήκουν στον, ΑΦΜ Με βάση τα παραπάνω από τη συνολική αξία του με αριθ. Τ.Δ.Α. δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ποσό 4.536,00 €, ενώ και η προσφεύγουσα δεν προέβαλε κάποιον λόγο αντίκρουσης.

Επειδή, οι υπό κρίση συναλλαγές δεν χαρακτηρίστηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή ως εικονικές (ήτοι ανύπαρκτες) στο σύνολό τους, αλλά εικονικές ως προς το πρόσωπο του λήπτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα συστεγάζεται με την ομοειδή επιχείρηση του συζύγου της με ΑΦΜ, ο οποίος είναι αγρότης του κανονικού καθεστώτος. Μέσω της συστέγασης των κτηνοτροφικών μονάδων των δύο συζύγων, που ανήκουν σε διαφορετικά καθεστώτα Φ.Π.Α. όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο καταστρατηγούνται οι διατάξεις του Φ.Π.Α., καθώς αυξάνεται το ποσό προς επιστροφή της συζύγου - αγρότη του ειδικού καθεστώτος με την πώληση ποσοτήτων γάλακτος, για τις οποίες δεν έχει την παραγωγική δυνατότητα και ταυτόχρονα επιτυγχάνεται μείωση του Φ.Π.Α. των εκρών και αύξηση του Φ.Π.Α. των εισρών του συζύγου - αγρότη του κανονικού καθεστώτος, ο οποίος εμφανίζει πολύ χαμηλά έσοδα σε σχέση με την δυνατότητα παραγωγής γάλακτος της μονάδας του και διογκωμένα έξοδα.

Επειδή, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τη μέση ημερήσια ποσότητα γαλακτοπαραγωγής του Κτηνιατρικού Κέντρου, της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας προσδιόρισε τη συνολική ποσότητα γαλακτοπαραγωγής σε 760.935,90 κιλά γάλακτος και τα συνολικά έσοδα από την πώληση γάλακτος σε 350.030,51 €.

Σύμφωνα με τα υποβληθέντα φορολογικά στοιχεία ο αγρότης, ήτοι η προσφεύγουσα, πούλησε 1.533.010 κιλά «γάλα» με συνολική αξία 706.952,72 €.

Από την αντιπαραβολή της συνολικής ποσότητας γαλακτοπαραγωγής 760.935,90 κιλών γάλακτος και των συνολικών εσόδων από την πώληση γάλακτος 350.030,51 €, ως προσδιορίστηκαν από τη φορολογική αρχή και των πωλήσεων βάσει των υποβληθέντων με την αίτηση επιστροφής φορολογικών στοιχείων, **διαπιστώθηκε υπέρβαση** της δηλούμενης πώλησης γάλακτος κατά 356.922,21 € (706.952,72 € - 350.030,51 €).

Επιπροσθέτως, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω διαπιστώθηκε πώληση κρέατος αξίας 4.536,00 €, το οποίο δεν ήταν παραγωγής της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, η συνολική αξία προϊόντων που πούλησε η προσφεύγουσα και τα οποία δεν ήταν δικής της παραγωγής ανέρχεται σε 361.458,21 € (356.922,21 € + 4.536,00 €).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, όπως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά δαπανών για το έτος 2013 ενώ σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, η προσφεύγουσα δηλώνεται ως πελάτης μόνο με ένα στοιχείο αξίας 1.000,00 € από τον σύζυγό της

Επειδή, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν σχετικά με τη χρήση ειδικών ζωοτροφών αφορούν τα έτη 2019 και 2020 και αναφέρονται σε όλη την φάρμα των, και και με κανένα τρόπο δεν συνδέονται με τα ζώα που διέθετε η μονάδα κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, ενώ τα μόνα παραστατικά που αφορούν την προσφεύγουσα έχουν ημερομηνία έκδοσης την 31/12/2019 και την, ήτοι πολύ μεταγενέστερη της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου αλλά και της ημερομηνίας έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ακόμη και στην προσκομιζόμενη από τρισέλιδη κτηνιατρική έκθεση του συνταξιούχου κτηνιάτρου αναφέρεται ότι η δυναμικότητα παραγωγής ανέρχεται σε 36,50 κιλά ανά ημέρα, ήτοι σχεδόν ίδια με αυτήν που λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο (33,10 κιλά ανά ημέρα).

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αιτιολογεί την υπερδιπλάσια ποσότητα γάλακτος από τα ζώα της ατομικής της επιχείρησης που φέρεται να έχει παράξει, σε σχέση με την παραγωγή των ζώων της ατομικής επιχείρησης του συζύγου της που εκτρέφονται στην ίδια μονάδα, είναι της ίδιας φυλής και έχουν δυναμικότητα διπλάσιων ημερών γαλακτοπαραγωγής.

Επειδή, για να ήταν δυνατή η φερόμενη παραγόμενη ποσότητα γάλακτος 1.533.010 κιλών εκ μέρους της προσφεύγουσας βάσει των υποβληθέντων φορολογικών στοιχείων της, θα έπρεπε οι αγελάδες να είχαν δυναμικότητα παραγωγής 66,68 κιλών ανά ημέρα (Συνολική φερόμενη ποσότητα γαλακτοπαραγωγής/Συνολικές ημέρες γαλακτοπαραγωγής = 1.533.010 κιλά/22.989 ημέρες), υπερδιπλάσια δηλαδή από την προσδιορισθείσα βάσει των εγγράφων της Κτηνιατρικής Υπηρεσίας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας και της Ένωσης Φυλής Χόλσταϊν Ελλάδος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας της συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του λήπτη απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού

καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **2.** Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: **α)** κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, **β)** αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή **γ)** επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «**1.** Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. **2.** Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό αυτό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή, κοινοποίησε νόμιμα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, στην προσφεύγουσα (στην κατοικία της στον Θεσσαλονίκης), το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013. Εν συνεχεία, στις, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (το οποίο αποτελεί ορθή επανάληψη του με αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) με συνημμένους τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της στη φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας την από τρισελίδη κτηνιατρική έκθεση του συνταξιούχου κτηνιάτρου, στην οποία ως προαναφέρθηκε διατυπώνεται η άποψή του με γενικόλογες αναφορές χωρίς συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα μη δυνάμενη να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

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.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της δόθηκε προθεσμία περαιτέρω είκοσι ημερών προκειμένου να προσκομίσει τεχνική έκθεση - κτηνιατρική πραγματογνωμοσύνη και ότι στερήθηκε το δικαίωμα ακρόασης και ανταπόδειξης πριν την οριστικοποίηση των καταλογιστέων σε βάρος της πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθόσον, σε κάθε περίπτωση, η επικαλούμενη τεχνική έκθεση λήφθηκε υπόψη και αξιολογήθηκε στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, στο πλαίσιο εξέτασής της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	36.145,82 €
----------	-------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Φ.Π.Α. που επιστράφηκε χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα	42.741,97€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	43.836,16€
Σύνολο φόρου	86.578,13€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997)

Πρόστιμο	21.370,98 €
----------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.