



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/10/2018

Αριθμός απόφασης : 1729

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 6/6/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου του Νομού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, της με

αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της με αρ. 338/2-5-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και της με αρ./2-5-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 15/6/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6/6/2018 και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **808,62 €** (φόρος 538,99 € + προστ. 58 269,63 €).
2. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **3.980,74 €** (φόρος 2.427,40 € + προστ. 58 1.213,70 € + εισφ. αλληλεγγύης,64 €).
3. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **4.263,88 €** (φόρος 3.116,59 € + προστ. 58 1.312,71 € + εισφ. αλληλεγγύης 325,75 € – ποσό για επιστροφή 491,17 €).
4. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **2.603,92 €** (φόρος 1.735,92 € + προστ. 58 Α 867,97 €).
5. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **4.356,12 €** (φόρος 2.904,08 € + προστ. 58 Α 1.452,04 €).
6. Με την με αρ./2-5-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **3.468,61 €** (φόρος 2.312,40 € + προστ. 58 Α 1.156,21 €).

7. Με την με αρ. **338/2-5-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο αξίας **2.700,00 €** διότι :

α) Δεν υπέβαλε σε δύο περιπτώσεις (β' και γ' τρίμηνο 2015) περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση του άρθρου 38 του Ν.2859/00 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013. Ποσό καταλογισμού $100,00 \times 2 = 200,00\text{€}$.

β) Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της, ήτοι δε τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 των Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013. Ποσό καταλογισμού : 2.500,00 €.

8. Με την με αρ.**/2-5-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο αξίας **200,00 €** διότι δεν υπέβαλε σε δύο περιπτώσεις (β' και γ' τρίμηνο 2016) περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση του άρθρου 38 του Ν.2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 ($100,00 \times 2 = 200,00\text{€}$).

Κατόπιν καταγγελίας που έγινε σε βάρος της προσφεύγουσας, διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ.**/0/25-4-2017** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τα έτη 2013 -2016, προκειμένου να διαπιστωθεί η νομιμότητα των εμπορικών συναλλαγών της προσφεύγουσας ως αγρότισσας ειδικού καθεστώτος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, η οποία δηλώθηκε από τις 5/9/2013 στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ως αγρότισσα ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/00, όφειλε από την 1/1/2014, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013, να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και να τηρεί βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ / Ε.Λ.Π.. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας φορολογικών ετών 2014 – 2016 και καταλόγισε τους αναλογούντες φόρους, καθώς και πρόστιμα για την μη υποβολή πιστωτικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και τη μη τήρηση λογιστικών αρχείων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

- Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, διότι δεν διευκρινίζεται αν στα ακαθάριστα έσοδα προστέθηκαν επιπλέον έσοδα από αυτά που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.
- Νομικά πλημμελής και άκυρη η πράξη επιβολής προστίμου ως προς τη μη τήρηση λογιστικών αρχείων, διότι η υπέρβαση των ακαθάριστων εσόδων διαπιστώθηκε από τον έλεγχο με

αυθαίρετο και αστήρικτο σκεπτικό. Η υποχρέωση γεννάται από το ερχόμενο φορολογικό έτος και υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει τα προβλεπόμενα έσοδα.

- Νομικά πλημμελείς και άκυρες οι πράξεις επιβολής προστίμου ως προς τη μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., διότι για τις συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους η δραστηριότητά της δεν πραγματοποίησε έσοδα.
- Στο ποσό των δαπανών πρέπει να συνυπολογιστεί η απασχόλησή της και τα μικροποσά της καλλιέργειας (νερό, μεταφορικά, αντιμετώπιση καιρικών συνθηκών κλπ). Η ετήσια δαπάνη υλικών, πάγιων κινητών στοιχείων (αρδευτικοί σωλήνες, σπόροι κλπ.) είναι μεταφερόμενη και στις επόμενες φορολογικές περιόδους.
- Ο έλεγχος λαμβάνει το μέσο όρο των τιμών των φασολιών (γίγαντες και πλακέ), ενώ ήταν ευχερής η διαπίστωση από την αναγραφόμενη ποσότητα του κάθε είδους στα δελτία αποστολής.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα ανά διαχειριστική περίοδο χωρίς να αφαιρέσει την αξία της ποσότητας προϊόντων η οποία διατέθηκε δωρεάν.

Επειδή στο άρθρο 41 του Ν.2859/00, ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζονταν : «1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 38 του Ν.2859/00 ορίζεται : «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2015 «Συμπλήρωση - Τροποποίηση των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ. 1281/2013» ορίζεται : «1. Απαλλάσσονται, από 1.1.2014, από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το [άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) (Ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα, κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000). Σε περίπτωση μη πλήρωσης ενός εκ των ανωτέρω κριτηρίων, εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και οι εν λόγω αγρότες εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με

δυνατότητα μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων, εφόσον δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Όσοι αγρότες πληρούν ένα από τα κριτήρια αυτά και δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1116/2015 στο κεφάλαιο «Ι. ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΤΟΥΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ ΜΕ ΤΟΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ» ορίζεται : «Η παραγωγή του έτους 2013, που έχει φορολογηθεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό του [αρ.42 του Ν.2238/1994](#) (κατ' εφαρμογή της έννοιας του γεωργικού έτους, [αρ.40 του Ν.2238/1994](#)), εφόσον πωληθεί και τα σχετικά φορολογικά παραστατικά έχουν εκδοθεί μετά την 01.01.2014, δεν λαμβάνεται υπόψη στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Το ανωτέρω είναι θέμα πραγματικό και υπόκειται στις ελεγκτικές διαδικασίες.»

και στο κεφάλαιο «ΣΤ. ΔΑΠΑΝΕΣ» διευκρινίζεται : « 1. Με τις εγκυκλίους [ΠΟΛ. 1041/2015](#) και [ΠΟΛ. 1113/2015](#) δόθηκαν οδηγίες για τις εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες. Συγκεκριμένα, στην ανωτέρω εγκύκλιο αναφέρεται ότι για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός των άλλων και τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών, εφόσον αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά: α) αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων, β) καλλιεργητικές δαπάνες, γ) δαπάνες άρδευσης, δ) δαπάνες για ημερομίσθια εργατών, ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων, στ) τους τόκους και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση, ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού, η) ασφαλιστικές εισφορές κλπ.

2. Διευκρινίζεται επιπρόσθετα ότι για να αναγνωρισθεί το κόστος των εργατικών ως εκπιπτόμενη δαπάνη θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι γενικές διατάξεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας. Συνεπώς το εργόσημο κρίνεται απαραίτητο για την φορολογική αναγνώριση της δαπάνης των εργατικών».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1116/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων των Υποπαραγράφων Β.1 και Β.2, παράγραφοι 1 και 2, της Παραγράφου Β' του άρθρου τρίτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/7.4.2014) σχετικά με τους αγρότες και παροχή σχετικών διευκρινίσεων» ορίζεται :

«7. Λόγω της ανωτέρω παράτασης, οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2014 και δεν πληρούν τα κριτήρια που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο Ι.8, για υποβολή μόνο εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, μπορούν να δηλώσουν εμπρόθεσμα τις πωλήσεις που πραγματοποίησαν από 1.1.2014, με την περιοδική δήλωση που αφορά την πρώτη φορολογική περίοδο που λήγει μετά την υποβολή της δήλωσης μεταβολής.».

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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **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 στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 2/5/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα στη χρήση 2013, κάνοντας κατάχρηση των διατάξεων περί πλανόδιου εμπορίου και χωρίς να διαθέτει ίδια μέσα (π.χ. Φ.Ι.Χ.), μετέφερε από τον Οκτώβριο του 2013 σημαντικές ποσότητες πατάτας με Φ.Δ.Χ. στην Αττική, σε άγνωστο χώρο αποθήκευσης, απ' όπου επίσης με άγνωστο τρόπο διακινούνταν άγνωστες ποσότητες σε διάφορες αγορές χωρίς κανένα παραστατικό. Με βάση την παραγωγή που μετέφερε και τις τιμές που την πωλούσε πλανοδίως, ξεπέρασε το όριο των 15.000 € σε όλες τις χρήσεις από το 2013 έως και το 2016, χωρίς να μεταταγεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., αποκρύπτοντας το μεγαλύτερο μέρος των ακαθαρίστων εσόδων της μέσω της μη έκδοσης παραστατικών πωλήσεων ή είσπραξης. Συγκεκριμένα, εντός του 2013, η προσφεύγουσα εξέδωσε 10 Δελτία Αποστολής (α/α 1-10) από τον Οκτώβριο έως και το τέλος του έτους. Συνολικά μεταφέρθηκαν στον Νομό Αττικής 86 τόνοι πατάτας σοδειάς 2013 και 400 kg φασόλια σοδειάς 2013 με σκοπό την πώληση πλανοδίως σε ανοικτές υπαίθριες αγορές. Οι μεταφορές είναι επαναλαμβανόμενες ανά μικρά χρονικά διαστήματα γεγονός που καταμαρτυρά την πώληση τους. Ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το 2013 σε 40.000 €.

Για τα φορολογικά έτη 2014 – 2016, το εισόδημα προσδιορίστηκε με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 (παρ. 1) του ν. 4172/2013 – Κ.Φ.Ε., διότι η προσφεύγουσα, πέραν της υποχρέωσης της για υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. από την 01/01/2014, λόγω του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων του 2013 και της υποχρέωσης έκδοσης στοιχείων με Φ.Π.Α., δεν εξέδωσε πληθώρα παραστατικών στοιχείων εσόδων με σκοπό την απόκρυψη των πραγματικών ακαθαρίστων εσόδων και συνεπακόλουθα την μείωση του φορολογητέου εισοδήματός της.

Επειδή εν προκειμένω, για το έτος 2014, στη φορολογία εισοδήματος, τα συνολικά έσοδα από ατομική αγροτική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1116/10-06-2015, σύμφωνα με την οποία η παραγωγή του έτους 2013 που έχει φορολογηθεί με τον αντικειμενικό προσδιορισμό του άρθρου 42 του Ν. 2238/1994 δεν λαμβάνεται υπόψη στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Η διαφορά στη βάση υπολογισμού των φορολογιών εισοδήματος και Φ.Π.Α., οφείλεται στο μεταβατικό καθεστώς που ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, έτος μετάβασης από τον αντικειμενικό προσδιορισμό του αγροτικού εισοδήματος στον λογιστικό, καθώς και ότι στις εκροές της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται οι πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν από την 1.1.2014 (ΠΟΛ 1116/2014). Συνεπώς, η από 2/5/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. δεν είναι αναπαισιολόγητη, διότι περιλαμβάνει εκτενώς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες ο έλεγχος προχώρησε κατά έτος (σελ. 14 - 15 της έκθεσης) και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, το πρόστιμο περί μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διότι υπερέβη το επιτρεπόμενο όριο των ακαθάριστων εσόδων για την παραμονή της στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. αγροτών, όπως αναλύθηκε παραπάνω.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.2859/00 ορίζεται : «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.... 6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.....». Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς καταλόγισε στη προσφεύγουσα πρόστιμο για τη μη υποβολή πιστωτικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για τις συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους δεν πραγματοποίησε έσοδα και ως εκ τούτου δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., τυχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001) και ως εκ τούτου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς αναγνώρισε τις δαπάνες κάθε ελεγχόμενου έτους με βάση τα νόμιμα παραστατικά που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα (ΠΟΛ1116/2015).

Επειδή περαιτέρω, στις από 2/5/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., οι οποίες έχουν την αποδεικτική δύναμη της παρ. 1 του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ., αιτιολογείται πλήρως ο προσδιορισμός από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής της τιμής πώλησης των φασολιών, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ήταν ευχερής η διαπίστωση της

ποσότητας του κάθε είδους στα δελτία αποστολής τυγχάνει αναληθής, καθότι, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα των ανωτέρω εκθέσεων μερικού ελέγχου, ούτε στα Δελτία Αποστολής ούτε στις Αποδείξεις Είσπραξης γίνεται ποιοτική διάκριση σε γίγαντες και πλακέ.

Επειδή τέλος, οι προσκομιζόμενες ευχαριστήριες επιστολές των κοινωνικών φορέων, που αναφέρουν ότι η προσφεύγουσα δώρισε μέρος της παραγωγής της, σε καμία περίπτωση δεν αντικαθιστούν τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία, διότι δεν μπορεί να εξαχθεί κανένα ασφαλές συμπέρασμα για τον προσδιορισμό του είδους, της ποσότητας και της αξίας των προϊόντων που διατέθηκαν δωρεάν, καθώς και της χρήσης που αφορούν. Εξάλλου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2014 «οι επιχειρήσεις που θέλουν να διαθέσουν δωρεάν αγαθά θα πρέπει για την παράδοση των αγαθών να συντάσσουν πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής στο οποίο θα καταχωρούν τα στοιχεία του δωρεοδόχου, το είδος (γενική περιγραφή) και την ποσότητα των δωριζομένων αγαθών, τους λόγους για τους οποίους δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, καθώς και την ημερομηνία που πραγματοποιείται η δωρεά (παράδοση των αγαθών). Το πρωτόκολλο αυτό συντάσσεται εις τριπλούν και υπογράφεται και στα τρία αντίγραφα τόσο από τον παραδίδοντα όσο και από το πρόσωπο που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του δωρεοδόχου. Το πρωτότυπο διατηρεί η δωρήτρια επιχείρηση, ένα αντίγραφο παραδίδεται στον δωρεοδόχο και το τρίτο αντίγραφο αποστέλλεται στην Δ.Ο.Υ. του δωρητή, στις προθεσμίες υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης». Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού της.

Επειδή η προσφεύγουσα, όπως προέκυψε από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών, δηλώθηκε ως πελάτης και από άλλες εταιρείες μεταφορών για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν αντίστοιχα Δελτία Αποστολής, ο δε φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ποσότητες που τυχόν διατέθηκαν άνευ δελτίων αποστολής, αλλά εξυπακούεται ότι οι ποσότητες που μεταφέρθηκαν ανά χρήση στην Αττική ήταν μεγαλύτερες από αυτές που προσδιορίστηκαν.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού οι από 2/5/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου της Δ.Ο.Υ. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της 6/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
....., ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής) :

Φόρος Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2014

Ποσό καταλογισμού : **808,62 €**

Φορολογικό έτος 2015

Ποσό καταλογισμού : **3.980,74 €**

Φορολογικό έτος 2016

Ποσό καταλογισμού : **4.263,88 €**

Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014

Ποσό καταλογισμού : **2.603,92 €**

Φορολογική περίοδος 1/1/2015 – 31/12/2015

Ποσό καταλογισμού : **4.356,12 €**

Φορολογική περίοδος 1/1/2016 – 31/12/2016

Ποσό καταλογισμού : **3.468,61 €**

Πρόστιμα άρθρου 54 του Ν.4174/2018

Φορολογικό έτος 2015

Ποσό καταλογισμού : **2.700,00 €**

Φορολογικό έτος 2016

Ποσό καταλογισμού : **200,00 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.