



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604504

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-7-2017

Αριθμός απόφασης: 3934

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 ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 27-3-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....» κατά της με αριθμό «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, της με αριθμό «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009, την με αριθμό «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-2-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-3-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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 με αριθμό «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 131,55€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης 157,86€, ήτοι 289,41€, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ. Το ποσό των 131,55€ αποτελεί το ποσό που έλαβε ως επιστροφή Φ.Π.Α. ο προσφεύγων το συγκεκριμένο έτος.

Με την με αριθμό «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 588,6€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης 706,32€, ήτοι 1.294,92€, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ. Το ποσό των 588,6€ αποτελεί το ποσό που έλαβε ως επιστροφή Φ.Π.Α. ο προσφεύγων το συγκεκριμένο έτος.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 28-2-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.2859/2000, κατόπιν της με αριθμό «.....» εντολής ελέγχου. Βάσει της με αριθμό «.....» δήλωσης του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα στοιχεία του Τaxis, ο προσφεύγων έκανε έναρξη εργασιών στις 31-12-2008 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Με το με αριθμό «.....» έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ στοιχεία από τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ στον «.....» με ΑΦΜ «.....». Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για τις χρήσεις 2009-2010, διαπιστώθηκαν τα εξής: έγινε αντιπαραβολή των ζυγολογίων του συνεταιρισμού και των στοιχείων των ιδιοκτητών των γεωργικών μηχανημάτων, από τα οποία προέκυψε ότι με το με αριθμό κυκλοφορίας «.....» γεωργικό μηχάνημα πραγματοποιήθηκαν μεταφορές αγροτικών προϊόντων παραγωγής του προσφεύγοντα και άλλων παραγωγών από τον τόπο παραγωγής πορτοκαλιών προς τον ανωτέρω Συνεταιρισμό. Ο έλεγχος με τη με αριθμό «.....» πρόσκληση προς τον προσφεύγοντα ζήτησε αντίγραφα των αδειών κυκλοφορίας των γεωργικών μηχανημάτων και Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα αιτηθέντα και κατέθεσε τη με αριθμό «.....» υπεύθυνη δήλωσή του, σύμφωνα με την οποία για όλες τις μεταφορές αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν με το δικό του όχημα δεν εισέπραξε ουδεμία αμοιβή και για όσες μεταφορές αγροτικών του προϊόντων πραγματοποιήθηκαν με μέσο άλλου παραγωγού δεν κατέβαλε ουδεμία αμοιβή. Ο έλεγχος με το με αριθμό «.....» έγγραφό του προς τον «.....» με ΑΦΜ «.....» αιτήθηκε περισσότερες πληροφορίες αναφορικά με τη διακίνηση των προϊόντων και την πληρωμή των αγροτών και έλαβε το με αριθμό «.....» απαντητικό έγγραφο. Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων θα έπρεπε να εκδίδει φορολογικό στοιχείο (ακόμη και με την ένδειξη «δωρεάν») για τις μεταφορές αγροτικών προϊόντων τρίτων που πραγματοποιήθηκαν με το δικό του γεωργικό μηχάνημα, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.2859/2000, άρθρων 13 και 14 του ΠΔ 186/1992, άρθρου 3 του ν.760/1978, των άρθρων 4 και 28 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τη με αριθμό 1453/1982 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και να τηρεί βιβλία β' κατηγορίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παραγραφή
- Δεν έλαβε αμοιβή για τις μεταφορές που πραγματοποίησαν τρίτοι με δικό του όχημα, καθώς ο ίδιος δεν πραγματοποίησε καμία υπηρεσία προς αυτούς και το κόστος καυσίμου του ήταν ελάχιστο
- «*το αν υπήρξε καταβολή τιμήματος προς εμέ από τους συνεταίρους μου που βοήθησα δίνοντάς τους το τρακτέρ μου για την μεταφορά πορτοκαλιών όφειλε η φορολογική αρχή να στηρίξει και αποδείξει μέσω των αναλυτικώς αναγραφέντων ονομάτων αυτών ... πράγμα που δεν έπραξε, καλώντας τους χωριστά τον καθένα*»
- Η φορολογική αρχή πρέπει να παρέχει σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου – η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη

Όσον αφορά στην παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006: «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4410/2016: «*1. Οι υποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης 1 γ της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' '94) μεταφέρονται από την Ειδική Γραμματεία του Σ. Δ. Ο. Ε. (Ε. Γ. Σ .Δ. Ο. Ε.), στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), μετά από καταγραφή τους, με διαπιστωτικές πράξεις του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία της μεταφοράς θα ολοκληρωθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. ... 8. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.4336/2015:

«**ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ: ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**
ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.7: ΡΥΘΜΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1.α. Από 30.10.2015, όλες οι αρμοδιότητες και καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεταφέρονται, από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε., στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. ...

γ. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και κάθε διαδικαστικό ζήτημα για τη μεταφορά υποθέσεων που ελέγχονται από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. στη Γ.Γ.Δ.Ε.. Με τον όρο «υπόθεση» νοείται έλεγχος συγκεκριμένου Φυσικού ή Νομικού Προσώπου. Ο αριθμός των μεταφερόμενων υποθέσεων προτεραιότητας δεν μπορεί να υπερβεί τις 4.020. Η αντιμετώπιση των υπολοίπων υποθέσεων, που θα παραμείνουν στην Ε.Γ. του Σ.Δ.Ο.Ε. θα καθορισθεί με νομοθετική ρύθμιση μέχρι τις 30.10.2015.»

Επειδή η χρήση 2009 παραγραφόταν το πρώτον στις 31-12-2015 και η χρήση 2010 στις 31-12-2016. Με το με αριθμό «.....» έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ διαβιβάστηκε ο φάκελος της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος Δ υποπαράγραφος Δ.7 περίπτωση 1.γ, όπερ συνεπάγεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής των υπό εξέταση ετών παρατείνεται για 3 έτη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι δεν έλαβε αμοιβή

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του Taxis, ο προσφεύγων είναι αγρότης ειδικού καθεστώτος από 31-12-2008.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 41 «Ειδικό καθεστώς αγροτών» του ν.2859/2000:

«1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 27 του ν.3522/2006:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει,

διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ...

Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού ...

4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν.»

Επειδή ο προσφεύγων, σύμφωνα με το με αριθμό «.....» εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2009, κατόπιν της με αριθμό «.....» δήλωσής του, είχε εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ποσού 1.114,56€ και από ελευθέρια επαγγέλματα ποσού 81,22€. Για το οικονομικό έτος 2010, σύμφωνα με το με αριθμό «.....» εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, κατόπιν της με αριθμό «.....» δήλωσής του, είχε εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ποσού 1.114,56€ και από ελευθέρια επαγγέλματα ποσού 4.083,76€.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων πραγματοποίησε παραδόσεις αγροτικών του προϊόντων στον «.....» με ΑΦΜ «.....». Η δραστηριότητα αυτή εντάσσεται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 41 παρ.1 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεσή του» του ν.2238/1994: «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2.Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο Γ «ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» άρθρο 28 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» του ν.2238/1994: «1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. 2.Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η

πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2859/2000: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.): «Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, υπόχρεοι για τήρηση βιβλίων και στοιχείων είναι όσοι έχουν συναλλαγές με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και σκοπός της τήρησης βιβλίων και στοιχείων είναι ο προσδιορισμός των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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 ο έλεγχος, στην οικεία έκθεση ελέγχου, αναφέρει ότι ο προσφεύγων *προέβη σε μεταφορές προϊόντων (παροχή υπηρεσίας), συναλλασσόταν με διαφορετικούς παραγωγούς, διέθετε το ιδιόκτητο γεωργικό του μηχάνημα, προς εξυπηρέτηση της υπηρεσίας που προσέφερε, συνεπώς υπάγεται στις διατάξεις του ΠΔ 186/92 και του ν.2859/2000 και το εισόδημα που αποκτήθηκε από αυτόν, θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Δεν αποδεικνύει, όμως, ότι ο προσφεύγων έλαβε οιαδήποτε αμοιβή για τις εν λόγω «παρεχόμενες υπηρεσίες του», ούτε ότι υπήρχε οιαδήποτε συμφωνία για να προβεί σε μεταφορές προϊόντων άλλων παραγωγών έναντι αμοιβής.*

Επειδή στην από 28-2-2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σελίδα 45, αναφέρει: *«Τέλος ο έλεγχος επισημαίνει ότι ακόμα και εάν δεν έχουν γίνει μεταφορές αγροτικών προϊόντων η διάθεση μηχανολογικού εξοπλισμού επί μακρόν προς εξυπηρέτηση τρίτων είναι εμπορική πράξη. Καθώς είτε αφορά ενοικίαση του εν λόγω εξοπλισμού, είτε παροχή υπηρεσιών με προσυμφωνημένο τίμημα. Έτσι ο ελεγχόμενος προκειμένου να διαθέσει τον εξοπλισμό του, στο συνεταιρισμό ή σε κάποιους αγρότες, θα έπρεπε να είχε συντάξει ένα συμφωνητικό μίσθωσης, είτε να εκδώσει ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. ... Ο παρών έλεγχος δεν δύναται να προσδιορίσει την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και κατά συνέπεια το ύψος των αποκρυβέντων ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών της ελεγχόμενης χρήσης.»*

Επειδή δεν αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων εκμεταλλεύεται το γεωργικό μηχάνημα με σκοπό το κέρδος, έναντι προσυμφωνημένου κομίστρου, αφού δεν αποδείχθηκε η είσπραξη αμοιβής κατόπιν συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.760/1978: *«2.Επιτρέπεται η κατά τ' ανωτέρω μεταφορά εντός της περιοχής της Κοινότητας ή Δήμου του κατόχου μηχανήματος ή και πέραν αυτής, πραγμάτων και ζώων ανηκόντων εις τρίτους καλλιεργητάς της αυτής Κοινότητας ή Δήμου, εφ' όσον η περιοχή αυτή δεν εξυπηρετείται δια φορτηγών οχημάτων δημοσίας χρήσεως ή δια σιδηροδρόμων ή λόγω ελλείψεως ή ανεπαρκείας τοιούτων μεταφορικών μέσων ή λόγω διαμορφώσεως κομίστρου δυσαναλόγου προς την αξίαν του μεταφερόμενου πράγματος ή λόγω ανάγκης εις εποχάς συγκομιδής των προϊόντων ή λόγω ακαταλληλότητας των οδών.»* και, σύμφωνα με το καταστατικό του Συνεταιρισμού: *«Ο Συνεταιρισμός αποσκοπεί ... και την αμοιβαία βοήθεια των συνεταιρίων μελών του».*

Επειδή δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων όφειλε να τηρεί βιβλία β' κατηγορίας, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι ασκούσε παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ.5.γ, ώστε να ενταχθεί ο προσφεύγων στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και να είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009: 0€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010: 0€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.