



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/11/2019

Αριθμός απόφασης: **2303**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 1069/04-03-2014 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 **04-07-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες κομμωτηρίων και κουρείων ανδρών και αγοριών και διεύθυνση έδρας στην ... του Ν. Θεσπρωτίας, επί της οδού αριθ. -Τ.Κ., κατά της με αριθμ./**22-05-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 04-07-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. /22-05-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.750,00 €, λόγω της μη έκδοσης επτά (7) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών για την πώληση αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας 1.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 του Ν. 4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ 1 περ. θ' και παρ 2 περ γ' του Ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , με βάση το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013, τα άρθρα 6 και 7 του Ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. /28-12-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. /09-05-2018 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ. /13-11-2017 πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής το οποίο φέρει τον α/α, του Σ.Δ.Ο.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου και ανήκει στις μεταφερόμενες υποθέσεις της Ε.Π. Σ.Δ.Ο.Ε. της 1^{ης} διαπιστωτικής της Α.Α.Δ.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), η ως άνω υπόθεση του ΣΔΟΕ.

Ειδικότερα, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου ο έλεγχος προέβη σε:

- 1) Έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες κομμωτηρίων και κουρείων ανδρών και αγοριών.
- 2) Έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη,
- 3) Άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος (άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του και έλεγχο των τραπεζικών του κινήσεων) και
- 4) Αναζήτηση στοιχείων και πληροφοριών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από το Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων, καθώς και από τις εταιρίες «.....», «.....» και «.....».

Παράλληλα ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

- Στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα με αριθ. καταχ./2015 Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Έντυπο Ε3) συμπεριλήφθηκαν ακαθάριστα έσοδα αγροτικής δραστηριότητας από πώληση ιδίων προϊόντων ύψους 1.000,00 €, τα οποία στη συνέχεια μεταφέρθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) στην κατηγορία εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι εν λόγω πωλήσεις αγροτικών προϊόντων, όμως, δεν συμπεριλήφθηκαν στα τηρούμενα από τον προσφεύγοντα απλογραφικά βιβλία, ούτε εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά παραστατικά, ενώ προς απόδειξη του εν λόγω εισοδήματος τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου λογιστικά παραστατικό (απλές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης για πώληση αγροτικών προϊόντων σε ιδιώτες), ως ακολούθως:

Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Αποδέκτης	Αιτιολογία	Αξία €
1	01/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
2	03/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
3	04/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
4	06/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
5	07/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
6	09/11/2014		Πώληση 50 kg βρώσιμης ελιάς * 3,00€/kg	150,00
7	10/11/2014		Πώληση 40 kg βρώσιμης ελιάς * 2,50€/kg	100,00
			Σύνολο:	1.000,00

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος συμπέρανε ότι για το υπό κρίση έτος δεν εκδόθηκαν επτά (7) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών για την πώληση αγροτικών προϊόντων σε ιδιώτες συνολικής καθαρής αξίας χιλίων €, (1.000,00), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 παρ 1 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ασκώντας τη δραστηριότητα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών κομμωτηρίου και κουρείου ανδρών και ποριζόμενος ταυτόχρονα εποχικό αγροτικό εισόδημα, δεν είχε την υποχρέωση για το επίμαχο έτος να τηρήσει βιβλία και στοιχεία και να εκδώσει ταυτόχρονα φορολογικά παραστατικά για την πώληση των αγροτικών προϊόντων του. Το παραπάνω εισόδημα το δήλωσε ως αφανής αγρότης. Ο εσφαλμένος ισχυρισμός του ελέγχου για έκδοση φορολογικών στοιχείων, δεν ισχύει για το 2014, αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1201/2016 και του άρθρου 47 του Ν. 4412/2016 ισχύει από την 01/01/2017, χωρίς αναδρομική ισχύ. (σχετ. ΠΟΛ 1281/2013).
- 2) Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει ειδική και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς είναι άκυρη. Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από αοριστία, διότι δεν αναφέρεται σε αυτή η επίμαχη χρονική/διαχειριστική περίοδος που διαπράχθηκε από τον προσφεύγοντα η φερόμενη φορολογική παράβαση, ούτε το συγκεκριμένο είδος του αγροτικού προϊόντος, ούτε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία που έπρεπε να εκδώσει για την πώληση των αγροτικών προϊόντων.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, περί της μη υποχρέωσης για έκδοση φορολογικών στοιχείων, περί αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης και περί ελλιπούς αιτιολογίας

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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [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 ελευθέριο 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 την παρ 3 του άρθρου 3 του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012) (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «3. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους, ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, επί των υπόχρεων στην τήρηση πληροφοριών του άρθρου 4, καθώς και επί προσώπων που επιλέγουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, (ΚΦΕ) (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1004/4.1.2013 της ΓΓΔΕ 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- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι:

«Παράγραφος 2.

Μη υπόχρεοι απεικόνιση 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 εισόδημά 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...

Παράγραφος 3.

Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων.

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής μόνο τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Τα πρόσωπα αυτά που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις που τίθενται από τις διατάξεις του.

Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή:

- Ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα.

- Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού.
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων). [...]».

Επειδή, περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1024/17.1.2014** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων επί των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ 1281/2013(ΦΕΚ 3367Β/31.12.2013) «Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των αγροτών του ειδικού καθεστώτος), μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι: **«1. Δ/ΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Γενικά

Με την απόφαση [ΠΟΛ.1281/30.12.2013](#) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, από 1.1.2014, απαλλάσσονται, από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οι αγρότες (γεωργοί, κτηνοτρόφοι, πτηνοτρόφοι, μελισσοκόμοι, κλπ), 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 δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ (**Βλέπε σχόλια**) και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000). Οι διατάξεις της απόφασης αυτής εφαρμόζονται και επί φυσικών προσώπων (μισθωτοί, συνταξιούχοι, κλπ) που δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, αλλά ασκούν αγροτική εκμετάλλευση, κατά τα ανωτέρω.....

Έννοια Ακαθαρίστων Εσόδων

Ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή της απόφασης αυτής, θεωρούνται τα έσοδα από τις πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους που πραγματοποιούν οι αγρότες κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο καθώς και από την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται είτε από τους ίδιους είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτούς (τιμολόγια πώλησης, τιμολόγια αγοράς ή εκκαθαρίσεις). Για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνεται υπόψη και η αξία του ειδικού στοιχείου που εκδίδεται για την παράδοση προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση του αγρότη του ειδικού καθεστώτος στην εμπορική δραστηριότητα (λαϊκή, κατάστημα).

Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. [...]

Άσκηση Παράλληλης Δραστηριότητας

Στην περίπτωση που οι εν λόγω αγρότες παράλληλα με την αγροτική τους εκμετάλλευση ασκούν και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, **για την ένταξή τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων θα κριθούν αυτοτελώς για κάθε δραστηριότητα** (αγροτική-λοιπές).

Σημειώνεται ότι η διάθεση, από τους αγρότες, των προϊόντων τους, στις λαϊκές αγορές θεωρείται ξεχωριστή δραστηριότητα, από εκείνη της διάθεσης αυτών από το χωράφι τους, πλανοδίως, ή με οποιαδήποτε άλλο τρόπο εκτός λαϊκών αγορών.

Διευκρινίζεται ότι οι αγρότες που παράλληλα με την αγροτική τους εκμετάλλευση ασχολούνται και με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW και τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, για την ένταξή τους, από την 1.1.2014, σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, για τη δραστηριότητα της αγροτικής εκμετάλλευσης, θα κριθούν αυτοτελώς.[...].

Αναλυτικά, παραθέτονται παραδείγματα:

Παράδειγμα 1° :

Αγρότης, ο οποίος ταυτόχρονα με την αγροτική του εκμετάλλευση εκμεταλλεύεται και καφενείο, ο οποίος, κατά τη χρήση 2013, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα, από την εκμετάλλευση του καφενείου 4.500 ευρώ και από την αγροτική του εκμετάλλευση 10.500 ευρώ, από την 1.1.2014 θα τηρήσει βιβλία μόνο για την αγροτική του εκμετάλλευση και όχι για την εκμετάλλευση του καφενείου.

Παράδειγμα 2° :

Αγρότης, ο οποίος πωλεί τα προϊόντα του στις λαϊκές αγορές και εκτός αυτών, κατά τη χρήση 2013, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις του στη λαϊκή αγορά 8.000 ευρώ και 4.000 ευρώ από τις χονδρικές του πωλήσεις εκτός λαϊκής αγοράς και έλαβε δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 2.000 ευρώ. Από την 1.1.2014 θα τηρήσει βιβλία μόνο για τη δραστηριότητά του της διάθεσης των προϊόντων του στις λαϊκές αγορές και όχι για αυτή της διάθεσης των προϊόντων του εκτός λαϊκής αγοράς. [...].

Επειδή, περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1079/19.3.2014** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων επί των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ. 1055/17.2.2014 (ΦΕΚ 438 Β/24.02.2014) «Συμπλήρωση - Τροποποίηση των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ. 1281/2013 (ΦΕΚ 3367 Β' / 31.12.2013) «Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των αγροτών του ειδικού καθεστώτος), διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις νέες αυτές διατάξεις το όριο του κριτηρίου των ακαθάριστων εσόδων ανήλθε στο ποσό των 15.000 ευρώ. Έτσι, από 1.1.2014, από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, απαλλάσσονται οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών μέχρι 15.000 ευρώ, και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης μέχρι 5.000 ευρώ.[...]

3. Παρέχεται η δυνατότητα σ' αυτούς που εντάσσονται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων (εσόδων-εξόδων) να μην τηρήσουν τα βιβλία αυτά, με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα,

για την οποία είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων. Σημειώνεται ότι η δυνατότητα αυτή ισχύει μόνο για τα φυσικά πρόσωπα, καθώς τα νομικά πρόσωπα δεν μπορούσαν ποτέ να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ και ότι η δυνατότητα αυτή δεν απαλλάσσει τους εν λόγω αγρότες, οι οποίοι εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., από τις υποχρεώσεις τους αναφορικά με την έκδοση στοιχείων, σύμφωνα και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την [ΠΟΛ.1024/17.1.2014](#) και υποβολής της σχετικής δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. για ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Με την υποβολή της σχετικής δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. για την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., οι αγρότες αυτοί δηλώνουν και την υποχρεωτική ένταξή τους σε κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά, διπλογραφικά). Τονίζεται ότι η δήλωση της υποχρεωτικής ένταξης σε βιβλία δεν τους στερεί το δικαίωμα που παρέχεται σ' αυτούς από τις διατάξεις της απόφασης [ΠΟΛ.1055/17.2.2014](#) να μην τηρούν απλογραφικά βιβλία, όταν δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα, για την οποία υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων. Στην περίπτωση αυτή, παρότι στη δήλωση έναρξης ή μεταβολής δηλώνεται η υποχρεωτική τήρηση απλογραφικών βιβλίων και αυτό αποτυπώνεται στη βεβαίωση έναρξης ή μεταβολής, η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει βάσει της ΑΥΟ [ΠΟΛ.1055/17.2.2014](#).

Διευκρινίζεται ότι η δυνατότητα αυτή, της μη τήρησης βιβλίων καταλαμβάνει και τους αγρότες που πριν την 1.1.2014 είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., χωρίς να απαιτείται να προβούν σε καμία ενέργεια, καθώς και τους αγρότες που θα ενταχθούν στο μέλλον προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, εφόσον βέβαια δεν ασκούν κάποια άλλη δραστηριότητα για την οποία τηρούν βιβλία.

Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερομένων παραθέτονται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο :

Αγρότης, ο οποίος ταυτόχρονα με την αγροτική του εκμετάλλευση, εκμεταλλεύεται και ένα παντοπωλείο, ο οποίος, κατά τη χρήση 2013, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα, από την εκμετάλλευση του παντοπωλείου 4.200 ευρώ και από την αγροτική του εκμετάλλευση 18.500 ευρώ, από την 1.1.2014, υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων εσόδων εξόδων και έκδοση στοιχείων μόνο για την αγροτική του εκμετάλλευση, με δυνατότητα όμως μη τήρησης των βιβλίων αυτών, αφού για την εκμετάλλευση του παντοπωλείου απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων (κάτω από 5.000 ευρώ). Η δυνατότητα μη τήρησης βιβλίων εσόδων εξόδων δεν απαλλάσσει τον εν λόγω αγρότη από τις υποχρεώσεις του ως προς την έκδοση στοιχείων και την υπαγωγή του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. [...]

4. Όσοι αγρότες, κατ' εφαρμογή της [ΠΟΛ.1281/30.12.2013](#), τήρησαν ήδη βιβλία εσόδων - εξόδων και με τις νέες διατάξεις, λόγω αύξησης του ορίου των ακαθαρίστων εσόδων, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων, δύνανται να σταματήσουν να τηρούν τα βιβλία αυτά και συνεχίζουν να υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών. Για το σκοπό αυτό και προκειμένου η δήλωση που υπέβαλαν για να ενταχθούν σε βιβλία και στο κανονικό καθεστώς, να θεωρηθεί ως μη υποβληθείσα, θα πρέπει να υποβάλουν μέχρι 15/04/2014 σχετική αίτηση η οποία θα παραλαμβάνεται πρωτοκολλημένη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και θα διαβιβάζεται με τηλεμοιοτυπία (fax) αναφορά

προβλήματος με συνημμένη την αίτηση στη Δ/νση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e-υπηρεσίες) – TAXIS, για την διαχείρισή της με κεντρικές διαδικασίες. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που έχουν πραγματοποιήσει πωλήσεις με ΦΠΑ, υποχρεούνται να αποδώσουν το ΦΠΑ που αναλογεί στις πωλήσεις αυτές με την υποβολή έκτακτης δήλωσης στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός τους Δ.Ο.Υ.. Τα εκδοθέντα από αυτούς παραστατικά εσόδων (τιμολόγια - αποδείξεις) διαφυλάσσονται στους εκάστοτε οριζόμενους χρόνους περί παραγραφής.

9. Στην περίπτωση που αγρότης δεν έχει εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών και μέχρι την έκδοση της παρούσας δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1024/17.1.2014](#), αλλά εντός του έτους 2013 πραγματοποίησε πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων του προς άλλους υποκειμένους στο φόρο και έλαβε τα σχετικά τιμολόγια αγοράς, από τα οποία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα άνω των 15.000 ευρώ, ο εν λόγω αγρότης πρέπει, μέχρι 15.04.2014, πρώτα να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών με ημερομηνία 31.12.2013 με την υποβολή του εντύπου Μ0, προκειμένου να είναι δυνατή η πραγματοποίηση επιστροφής για το έτος 2013, και στη συνέχεια πρέπει να υποβάλει δήλωση μεταβολής για την ένταξή του σε κατηγορία βιβλίων και στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και για τα επόμενα έτη, με την προϋπόθεση ότι οι ανωτέρω ενέργειες θα πρέπει να πραγματοποιούνται εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ή από την ημερομηνία προαιρετικής ένταξης στο κανονικό καθεστώς εντός της χρήσης.» [...].».

Επειδή, με τις νέες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 41 του κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτό ισχύει από 01.01.2017, ύστερα από την αντικατάστασή του με την παρ 1 του άρθρου 47 **Αναμόρφωση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών** του ν.4410/2016, ορίζεται ότι: **«5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι:**

- α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,
- β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,
- γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1201/2016 της ΓΓΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4410/2016 σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων), διευκρινίστηκε ότι:

«3. Στην [παράγραφο 5 του άρθρου 41](#) του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, πλέον όχι μόνο λόγω του ότι η αγροτική δραστηριότητά τους δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής

εκμετάλλευσης κατά το άρθρο 42 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του ΦΠΑ, όπως εξάλλου ανέκαθεν ίσχυε (παρ. 5, περ. α' και β'), **αλλά για πρώτη φορά και λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία**, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και αγροτουριστικών μονάδων (παρ. 5, περ. γ'), καθώς και λόγω πραγματοποίησης παραδόσεων των αγροτικών τους προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων (παρ. 5, περ δ').

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της ανωτέρω παραγράφου, οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω υποχρέωση αφορά όχι μόνο επαγγελματίες που για την άσκηση της δραστηριότητάς τους υπάγονται σε ΦΠΑ (π.χ. λογιστές) αλλά και επαγγελματίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες κ.λ.π) [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1041/04-02-2015** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Φορολογική αντιμετώπιση αγροτικού εισοδήματος, από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013), μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι: «**Επομένως, όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων του ΚΦΑΣ και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά (με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία) και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 , 22 , 23 , 24 , 25 , 26 , 27 και 28 του νέου ΚΦΕ (Ν.4172/13).** Διευκρινίζεται ότι οι αγρότες που δεν είναι υπόχρεοι και δεν τηρούν βιβλία θα προσδιορίζουν τα κέρδη τους με βάση τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Α.Σ., και οφείλουν να τηρούν και να διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1116/10-06-2015** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Διευκρινήσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι: «**Τέλος διευκρινίζεται ότι κατά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για όσους δηλώσουν εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του εντύπου Ε3 (Πίνακας ΣΤ),** ανεξάρτητα από το αν υπάρχει απαλλαγή ή όχι από την τήρηση βιβλίων του ΚΦΑΣ και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό ή στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014. Το αποτέλεσμα του καθαρού εισοδήματος από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας, όπως αυτό προκύπτει στο έντυπο Ε3, μεταφέρεται στο έντυπο Ε1 στον Πίνακα Γ1 Εισόδημα από Αγροτική

Επιχειρηματική Δραστηριότητα. Διευκρινίζεται ότι οι κωδ. 595-596 του εντύπου Ε3, συμπληρώνονται για τις αγροτικές επιχειρήσεις υπαγόμενες στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. (αρ.41 του Ν.2859/2000). Όσοι δεν υπάγονται ούτε στο κανονικό καθεστώς, ούτε στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., θα μπορούν αν δηλώνουν εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφόσον συμπληρώνουν στο Ε3, ως αριθμό ΚΑΔ τον οκταψήφιο κωδικό 99999998 (αφανές καθεστώς αγροτών)».

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014, το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο (έσοδα-έξοδα) ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Οι μη υπόχρεοι σε έκδοση στοιχείων που έχουν πραγματοποιήσει και λιανικές πωλήσεις, όφειλαν να προσθέσουν στα ακαθάριστα έσοδά τους και τις πωλήσεις αυτές που αποδεικνύονται είτε με απλές αποδείξεις είσπραξης, είτε με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο. **Προκειμένου δε να δηλωθεί εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2014 ήταν απαραίτητη η συμπλήρωση του εντύπου Ε3.**

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, 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. Σάκουλα 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 καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν 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 της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ασκώντας δραστηριότητα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών κομμωτηρίου και κουρείου ανδρών και έχοντας ταυτόχρονα και εποχικό αγροτικό εισόδημα, δεν είχε την υποχρέωση, βάσει των διατάξεων που ίσχυαν το έτος 2014, να τηρήσει βιβλία και στοιχεία και να εκδώσει ταυτόχρονα φορολογικά παραστατικά για την πώληση των αγροτικών προϊόντων του σε ιδιώτες. Το παραπάνω εισόδημα το δήλωσε ως αφανής αγρότης.

Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος προβάλλεται βάσιμα για τους ακόλουθους λόγους:

Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 41 του Ν 2859/2000 και του 42 του Ν. 2238/2000, σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1004/2013

(ερμηνευτική του ΚΦΑΣ) δεν προκύπτει η υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με την υποβολή δήλωσης μεταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 και κατ' επέκταση η τήρηση βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, στο υπό κρίση έτος. Περαιτέρω, στο άρθρο 41, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ισχύει από 01/01/2017, ορίζεται ρητά ότι όσοι ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία, εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Συνακόλουθα δεν προκύπτει η υποχρέωση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π), για τις πωλήσεις προς ιδιώτες που πραγματοποίησε ο προσφεύγων με αποδείξεις είσπραξης σε επτά (7) περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.000,00 € για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δήλωσε, ως είχε υποχρέωση, με βάση το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 και τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1116/10.6.2015, το αντίστοιχο **εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** για το οικείο φορολογικό έτος 2014, συμπληρώνοντας το πίνακα ΣΤ' του Εντύπου Ε3.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΦΑΣ, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Φ.Α.Σ. υποχρέωσης του φορολογούμενου επιτηδεύματία για έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005, ΣτΕ 3111/1996, ΣτΕ 3325/1986 κ.ά.). Ωστόσο, η φορολογική αρχή στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προβαίνει σε τεκμηριωμένη κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι ο προσφεύγων θα έπρεπε, λόγω της παράλληλης δραστηριότητας των υπηρεσιών κομμωτηρίων και κουρείων που ασκεί, να είχε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ των αγροτών και ως εκ τούτου να εκδίδει φορολογικά στοιχεία.

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθ./22-05-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων **δεν ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της υποχρέωσης για έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών λόγω της πώλησης σε ιδιώτες 350 κιλών καρπών ελιάς**, καθόσον δεν προκύπτει από τις ισχύουσες διατάξεις η υποχρέωση ένταξης του προσφεύγοντος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το υπό κρίση έτος, και κατ' επέκταση η τήρηση βιβλίων και η υποχρέωση έκδοσης στοιχείων για το δηλωθέν αγροτικό του εισόδημα, λαμβάνοντας επιπρόσθετα υπόψη ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν απέκρυψε τις επίμαχες συναλλαγές με ιδιώτες και δήλωσε τα αντίστοιχα έσοδα που εισέπραξε από την άσκηση **μικρής κλίμακας αγροτικής δραστηριότητας**.

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 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που 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 και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **04/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./**22-05-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ 1θ' του Ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
	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**

**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.