



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 23/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1462

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2 013 (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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) 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 Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου 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, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/3/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., με **ΑΦΜ**:..., κατά **α)** της με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2014 και **β)** της με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13/3/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.600,00€** λόγω **α)** μη υποβολής δήλωσης μεταβολών (μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3α του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και **β)** μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων καθότι τη χρήση 2013 τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων υπερέβησαν το όριο των 15.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 και των διατάξεων των άρθρων 1 και 4 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€.
- Με τη με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολών (μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3α του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1α' και 2α' του Ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο 100,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **12/2/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Έδεσσας σε εκτέλεση της με αριθ. ... - **17/1/2020** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Μερική έλλειψη νομιμότητας της με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2014 είχε τη δυνατότητα μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων.
- Μερική έλλειψη νομιμότητας της με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και εσφαλμένη επιβολή του προστίμου των 100,00€ στο φορ. έτος 2015, καθώς οι επιδοτήσεις της ενιαίας ενίσχυσης που έλαβε κατά το φορ. έτος 2014 ανέρχονταν σε **1.636,86€**, ενώ ο έλεγχος λανθασμένα συνυπολόγισε πάσης φύσης επιδοτήσεις που ανέρχονταν σε ποσό άνω των 5.000,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε την 01.01.2014 και

01.01.2015, ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, β) δήλωση μεταβολών μετέταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 10 παρ.3α του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετέταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000)».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 41 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1055/2014** ορίζεται ότι: «**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.

Στην περίπτωση που μέχρι το τέλος της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν προκύπτει το ύψος των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της προ προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επί μεταβίβασης δε, των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η υποχρέωση για τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων καταλαμβάνει τους αγρότες με εναπομείναντα δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης πάνω από το προβλεπόμενο όριο (5.000 ευρώ και άνω).».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1079/2014** 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: «...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. ...».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1024/2014** διευκρινίστηκε ότι: «Έκδοση Στοιχείων Αναφορικά με την έκδοση των φορολογικών στοιχείων διευκρινίζονται τα εξής:... β) Αγρότες του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. Οι αγρότες που, από 1.1.2014, εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων και υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.:

- Υποχρεούνται να εκδίδουν δικαιολογητικό έγγραφο για την αποστολή, παράδοση ή διακίνηση των προϊόντων τους, με σκοπό την πώληση, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των προϊόντων φορολογικά στοιχεία αξίας (απόφαση ΠΟΛ. 1286/31.12.2013).

- Εκδίδουν τιμολόγιο για τις πωλήσεις των προϊόντων τους σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

- Εκδίδουν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής) για τις πωλήσεις των προϊόντων τους σε ιδιώτες από επαγγελματική τους εγκατάσταση. Για τις πωλήσεις σε ιδιώτες που πραγματοποιούνται εκτός της επαγγελματικής τους εγκατάστασης δεν απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής) για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και μπορεί να εκδίδονται χειρόγραφες αθεώρητες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (αποφάσεις ΠΟΛ. 1288/31.12.2013 και ΠΟΛ. 1001/31.12.2013). Επισημαίνεται ότι, οι υπόψη αγρότες που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην απόφαση ΠΟΛ. 1065/18.5.2010, εκδίδουν δηλαδή τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τις πωλήσεις των προϊόντων τους με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής). ...»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1201/2016** ορίζεται ότι: «Αναλυτικότερα, σε σχέση με τις κυριότερες τροποποιήσεις, διευκρινίζονται τα εξής: 1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται τα κριτήρια για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ

Τα προαναφερόμενα κριτήρια λαμβάνονται σωρευτικά, δηλαδή θα πρέπει να συντρέχουν και τα δύο προκειμένου τα εν λόγω πρόσωπα να εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς. Σε περίπτωση που δεν πληρούται είτε το ένα είτε το άλλο κριτήριο, οι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και παράλληλα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ΕΛΠ ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την έκδοση στοιχείων. ...

...Στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα φορολογικά έτη (χρήσεις).

Διευκρινίζεται ότι στο ποσό των επιδοτήσεων, περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό επιδότησης ή ενίσχυσης καταβλήθηκε στον αγρότη, όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, ειδική ενίσχυση για το βαμβάκι κ.λ.π. Δεν θεωρούνται επιδοτήσεις ή ενισχύσεις και δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000 ευρώ, οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων, καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

Συνεπώς, για να κριθεί το καθεστώς ενός αγρότη την 1.1.2017, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των επιδοτήσεων που πράγματι έλαβε ο αγρότης εντός του 2016, ακόμη κι αν πρόκειται για ποσά που ανάγονται σε παλαιότερα έτη (π.χ. 2014, 2015 κλπ).

Επισημαίνεται ότι για προηγούμενα του 2016 φορολογικά έτη, δεδομένου ότι οι αγρότες πράγματι δεν γνώριζαν το ακριβές ποσό που δικαιούνταν να λάβουν για κάθε έτος, γίνεται δεκτό, για λόγους χρηστής διοίκησης, τα ποσά των επιδοτήσεων που καταβλήθηκαν αναδρομικά στους αγρότες να λαμβάνονται υπόψη, για τον προσδιορισμό του ύψους του ετήσιου ποσού επιδοτήσεων, είτε στο φορολογικό έτος στο

οποίο αφορούν οι επιδοτήσεις αυτές, είτε στο φορολογικό έτος που πράγματι εισπράχθηκαν από τον αγρότη κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του Ν. 4174/2013**, ως ίσχυε την 1/1/2015, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ... η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1, ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1. ...»

Επειδή, 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, 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, στο **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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. Η πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, 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, με το **άρθρο 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα τα διαλαμβανόμενα στην από **12/2/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Έδεσσας:

- Ο προσφεύγων στη χρήση 2013 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 πραγματοποίησε παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής του συνολικής αξίας άνω των 15.000,00€ και συγκεκριμένα 16.186,00€, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα μέσω του αγροτικού συνεταιρισμού ... με αριθ. πρωτ. .../2014 δήλωση – αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών, και επομένως για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2014, εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις του ΚΦΑΣ και εντάσσεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.
- Ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2014 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 έλαβε επιδοτήσεις από τον ΟΠΕΚΕΠΕ συνολικού ποσού **5.878,16€** που υπερβαίνουν το όριο των 5.000,00€ και επομένως για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2014, εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις του ΚΦΑΣ και εντάσσεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη βάση δεδομένων του Τμήματος Μητρώου της ΔΟΥ Έδεσσας προέκυψε ότι ο προσφεύγων τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 παρέμεινε στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 και δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών προκειμένου να μεταταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Επειδή, από περαιτέρω διερεύνηση στο υποσύστημα ΜΥΦ και Εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος TAXIS προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Για το φορολογικό έτος 2014, προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων συνολικό ποσό ενιαίας ενίσχυσης **7.515,02€**.
- Ο προσφεύγων, δεν προέβη σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών 2011, 2012 και 2014 και φορ. έτους 2014 προκειμένου να δηλώσει το ποσό της ενίσχυσης, στο φορολογικό έτος στο οποίο αφορούσε έκαστη (ήτοι 2010, 2011, 2013, 2014).
- Ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο φορ. έτος 2014 έλαβε ποσό ενιαίας ενίσχυσης **1.636,86€**, στον σχετικό κωδικό των επιδοτήσεων - ενισχύσεων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορ. έτους 2014, αναγράφεται ποσό **3.808,67€**. Για το εν λόγω ποσό δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, αλλά ούτε προσκομίσθηκαν αυτά από τον προσφεύγοντα κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δεν ασκούσε άλλη δραστηριότητα, για την οποία θα είχε την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, πλην της δραστηριότητας του αγρότη. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/2014 Απόφασης της ΓΓΔΕ, είχε τη δυνατότητα μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αλλά δεν απαλλασσόταν, ως εντασσόμενος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, από τις υποχρεώσεις του αναφορικά με την έκδοση στοιχείων, σύμφωνα και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1024/2014, και στην οποία παραπέμπει η ΠΟΛ.1072/2014.

Επειδή, η φορολογική αρχή, ορθά καταλόγισε στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2014 την παράβαση της μη τήρησης (βιβλίων και) στοιχείων και επέβαλε το επίμαχο πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1η' και 2ε' του Ν.4174/2013 ποσού 2.500,00€, ως εκ τούτου **ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων και στα δυο φορολογικά έτη 2013 και 2014 πληρούσε τα κριτήρια για την ένταξη του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών και είχε την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση του άρθρου 36§1 του Ν.2859/2000 και να δηλώσει την ένταξη του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με ημερομηνία μεταβολής - ένταξης την 1/1/2014. Με δεδομένο ότι στο έτος 2014, δε μεταβλήθηκε η κατάστασή του, ο προσφεύγων εξακολουθούσε να έχει υποχρέωση παραμονής στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015.

Συνεπώς ορθώς η φορολογική αρχή του επέβαλε πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης μεταβολών (μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3α του Ν.4174/2013 στο φορολογικό έτος 2014. Ωστόσο, λόγω μη μεταβολής της κατάστασης, μη ορθώς του επιβλήθηκε αντίστοιχο πρόστιμο στο φορολογικό έτος 2015. Ως εκ τούτου **ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **13/3/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με **ΑΦΜ**:... και συγκεκριμένα :

- Την **επικύρωση** της με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας.
- Την **ακύρωση** της με αριθ. - **12/2/2020** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορ. Έτος 2014

- Η με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του

Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας

	Ποσό
Πρόστιμο	2.600,00€

Φορ. Έτος 2015

- Η με αριθ. ... - **12/2/2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο	100,00€	0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.