



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1486

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 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 Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του συνεταιρισμού «.....» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013),

β) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

γ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015,

δ) της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013),

ε) της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014,

στ) της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015,

ζ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013,

η) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,

θ) της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις υπ' αριθ./....12.2019,/....12.2019 και/....12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013) και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντιστοίχως, την υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013), τις υπ' αριθ./....12.2019 και/....12.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./....12.2019,/....12.2019 και/....12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 11/06/2013 – 31/12/2013, 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» με 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:

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013), μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης από 9.072,06€ σε 8.972,06€ κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 100,00€.

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014, μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης από 28.067,63€ σε 25.633,57€, ήτοι κατά το ποσό των 2.434,06€, κατόπιν μείωσης της ζημίας παρελθουσών χρήσεων κατά το ποσό των 100,00€ και διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 2.334,06€.

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015, μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης από 225.014,43€ σε 219.437,32€, ήτοι κατά το ποσό των 5.577,11€, κατόπιν μείωσης της ζημίας παρελθουσών χρήσεων κατά το ποσό των 2.434,06€ και διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 3.143,05€.

Με την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013), πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων με ανακριβές περιεχόμενο, καθόσον με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων με ελλιπές περιεχόμενο, καθόσον με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για το φορολογικό έτος 2015, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων με ελλιπές περιεχόμενο, καθόσον με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013, η εκκαθαριστική δήλωση έτους 2013 του προσφεύγοντος συνεταιρισμού κρίθηκε ειλικρινής.

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, ποσού 30.098,41€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, κύριος φόρος ποσού 38.074,02€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 11.282,39€, ήτοι συνολικό ποσό 49.356.41€, λόγω προσθήκης φορολογητέων πράξεων / εκροών (παρεπόμενων εξόδων για την πώληση των αγροτικών προϊόντων) συνολικού ποσού 294.375,48€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 ν.2859/2000 και τον καταλογισμό Φ.Π.Α. 23% ποσού 67.706,36€, καθώς και μη αναγνώρισης χορηγούμενων εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών συνολικού ποσού 3.585,12€ πλέον ΦΠΑ 466,06€ διότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' ν.2859/2000 περί γνωστοποίησης των παρεχόμενων ποσοστών έκπτωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

Με την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος ποσού 78.589,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και 58Α ν.4174/2013 ποσού 15.027,74€, ήτοι συνολικό ποσό 93.617,13€, κατόπιν εξάλειψης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 30.098,41€ και λόγω προσθήκης φορολογητέων πράξεων / εκροών συνολικού ποσού 210.830,34€, ως οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 ν.2859/2000 ορίζουν σχετικά με τα παρεπόμενα έξοδα, για τις οποίες δεν αποδόθηκε φόρος εκροών 23% ποσού 48.490,98€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2019 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 306/24.04.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου. Πλημμελής η αιτιολογία. Τα εν λόγω ποσά αφορούν παρακρατήσεις επί των πωλήσεων αγροτικών προϊόντων που αναγράφονταν στις εκκαθαρίσεις, που προορίζονταν για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών (μισθοί, ενοίκια κλπ) και νομίμως παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης για τοιαύτα.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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

Επειδή, με το 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....*».

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 μία 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 επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου*».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, πωλητής ή αγοραστής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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... 4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας... 10. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.3.1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της (07/04/2014), οριζόταν ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.1642/1986 (μετέπειτα άρθρο 5 παρ. 2 ν.2859/2000), περί

παραγγελέα και παραγγελιοδόχου, δεν είχαν εφαρμογή στην περίπτωση πώλησης αυτούσιων αγροτικών προϊόντων που ενεργούνται από αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος, με την προϋπόθεση ότι η πώληση αυτή γινόταν προς άλλους υποκείμενους στο φόρο. Η παράδοση αγαθών που ενεργούνται από τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις στην παραπάνω περίπτωση δεν επιβαρυνόταν με ΦΠΑ, εκτός από την προμήθεια που λάμβαναν αυτές κατά την εκκαθάριση και η οποία επιβαρυνόταν με το φόρο αυτό και με τον αντίστοιχο συντελεστή του αγαθού, ο οποίος καταβαλλόταν στο δημόσιο από τις Οργανώσεις αυτές, σύμφωνα με την Π.738/723/30.01.1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1118/2005 διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση που συνεταιριστικές οργανώσεις μετακυλύουν στους αγρότες το κόστος που πραγματοποίησαν για τις πωλήσεις ή εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών, (όπως έξοδα συσκευασίας, λειτουργικά έξοδα κ.λπ.) η μετακύλιση αυτή συνιστά πράξη παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, η οποία υπάγεται στο ΦΠΑ, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και στην περίπτωση που το κόστος αυτό συνδέεται με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση, θέμα το οποίο θα πρέπει να ελέγχεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με την υποπαράγραφο Β.2, παρ. 2 της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07.04.2014) καταργήθηκε η Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Π.2070/1820/ ΠΟΛ.109/20.3.1987, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 48 του ν.1731/1987 (ΦΕΚ Α' 161/1987) και όριζε ότι δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. η παράδοση αυτούσιων αγροτικών προϊόντων που ενεργείται από τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Επειδή, με την υποπαράγραφο Β.1, παρ. 1 της παραγράφου Β' του άρθρου 3 του ίδιου νόμου προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση α) της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), με το οποίο ορίζεται ότι, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων (παραγγελείς), υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο είναι ο παραγγελιοδόχος.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1116/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων και ρητά διευκρινίστηκε ότι, από ισχύος των διατάξεων του ν.4254/2014, δη 07/04/2014, οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν επιβαρύνονται με το ΦΠΑ που αναλογεί στην προμήθεια των συνεταιρισμών και στα έξοδα (όπως έξοδα συσκευασίας, λειτουργικά έξοδα κ.λπ.) με τα οποία ενδεχομένως οι συνεταιρισμοί τους χρεώνουν.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, προκύπτει ότι από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός διενέργησε φορολογητέες πράξεις (εκροές) συνολικού ποσού 294.375,48€ κατά το έτος 2014 και 210.830,34€

κατά το έτος 2015, και συγκεκριμένα παρείχε υπηρεσίες σε παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, χωρίς να διευκρινίζει αφενός αν οι αγρότες είναι κανονικού ή ειδικού καθεστώτος (άρθρου 41 ν.2859/2000), από τους οποίους παρακρατούσε τα έξοδα μεταφορών που αναλογούσαν στις πωλήσεις που διενεργούσε για λογαριασμό των τελευταίων ή αν τιμολογούσε προμήθειες και αφετέρου το διάστημα που καταλαμβάνουν οι πράξεις που κατά την κρίση της είναι φορολογητέες, δηλαδή ποιες αφορούν το διάστημα πριν την 07/04/2014 και ποιες το διάστημα από 07/04/2014 και έπειτα. Η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε τα εν λόγω ποσά (έξοδα μεταφορών) στη φορολογητέα αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών. Κατόπιν τούτου, για τις διενεργηθείσες φορολογητέες πράξεις (εκροές), η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε τον προβλεπόμενο συντελεστή ΦΠΑ 23% και επέβαλε τον αναλογούντα φόρο (εκρών) 67.706,36€ και 48.490,98€, για τα έτη 2014 και 2015 αντιστοίχως, μετά των προβλεπόμενων από το άρθρο 58 ν.4174/2013 κυρώσεων.

Επειδή, ωστόσο, στην προαναφερόμενη από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, δεν παρατίθενται, ούτε προσδιορίζονται αναλυτικά οι εκκαθαρίσεις, από τις οποίες να προκύπτει αν οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε αγρότες κανονικού ή ειδικού καθεστώτος και η αιτία της τιμολόγησης αλλά και ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δεδομένης της ρητής διαφορετικής αντιμετώπισης από την ημερομηνία κατάργησης της Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.3.1987 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και τροποποίησης των εφαρμοστέων διατάξεων, ήτοι από 07/04/2014, ενώ τα ανωτέρω δεδομένα δεν προκύπτουν από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, με αποτέλεσμα οι ελλείψεις αυτές, να καθιστούν αόριστη την έκθεση ελέγχου και νομικά πλημμελείς και ακυρωτές τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ως πλημμελώς αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, περί εσφαλμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής και πλημμελούς αιτιολογίας, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης της εξέτασης του έτερου προσβαλλόμενου ισχυρισμού.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμων των άρθρων 4 ν.2523/1997 και 54 ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την

απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./29.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν.2523/1997) για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 11/06/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **επικύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ,
- την **ακύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, ως πλημμελώς αιτιολογημένης, και
- την **ακύρωση** της υπ' αριθ./....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, ως πλημμελώς αιτιολογημένης

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2014**

Μείωση ζημίας έτους	100,00 €
---------------------	----------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

Μείωση ζημίας έτους	2.434,06 €
---------------------	------------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2015**

Μείωση ζημίας έτους	5.577,11 €
---------------------	------------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4
ν.2523/1997)
οικ. έτους 2014**

Πρόστιμο	300,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2014**

Πρόστιμο	100,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2015**

Πρόστιμο	100,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	38.074,02 €	0,00 €	-38.074,02 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	11.282,39 €	0,00 €	-11.282,39 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	49.356,41 €	0,00 €	-49.356,41 €

Η υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή	78.589,39 €	0,00 €	-78.589,39 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	15.027,74 €	0,00 €	-15.027,74 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	93.617,13 €	0,00 €	-93.617,13 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.