



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/09/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 2426

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27/01/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, Α.Φ.Μ., κάτοικος, Τ.Κ. -, κατά α) της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, β) της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, γ) της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δ) της με αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ε) της με αρ......./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, στ) της από 28/12/2020 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και ζ) κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεως ή παραλείψεως, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-01-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, Α.Φ.Μ.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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, μειώθηκε το δηλωθέν από την προσφεύγουσα επιχείρηση πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., κατά το ποσό των 2.524,19€, ήτοι από το δηλωθέν ποσό 2.897,22€ στο ποσό των 373,03€.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, μειώθηκε το δηλωθέν από την προσφεύγουσα επιχείρηση πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., κατά το ποσό των 3.043,02€, ήτοι από το δηλωθέν ποσό 4.480,32€ στο ποσό των 1.437,30€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 938,42€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 469,21€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 1.407,63€.

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος 4.985,19€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.492,60€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 472,86€, ήτοι συνολικό ποσό 7.950,65€.

δ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος 2.565,97€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.282,99€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 306,17€, ήτοι συνολικό ποσό 4.155,13€.

ζ) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε

σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ.2 περ. γ' του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 28-12-2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της από 28-12-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από 28-12-2020 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των φορολογικών ετών 2014 και 2015 διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα ακόλουθα:

Ως προς τα έσοδα (φορολογία εισοδήματος) - εκροές (ΦΠΑ) 2015

- Μη καταχώρηση στα βιβλία ενός (1) τιμολογίου πώλησης καθαρής αξίας 4.357,80 € πλέον Φ.Π.Α. 566,51 € και συνεπώς δεν είχε συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

-Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης καθαρής αξίας 800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 104,00€.

Ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2015 ως προς τη φορολογία εισοδήματος προσαύξησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με τα ως άνω ποσά (καθαρές αξίας) και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. προσαύξησε τις αξία των φορολογητέων εκροών (καθαρές αξίας) και του φόρου εκροών (ποσά Φ.Π.Α.) με τα ως άνω ποσά.

Ως προς τις δαπάνες-αγορές (φορολογία εισοδήματος)

- Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2014 ύψους 19.173,78€.
- Λογιστικές διαφορές φορολογικού έτους 2015 ύψους 4.711,31€

Ως προς τις δαπάνες-αγορές (Φ.Π.Α)

- Φόρος εισροών που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών 2.524,24€ για το φορολογικό έτος 2014
- Φόρος εισροών που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών 786,74€ για το φορολογικό έτος 2015

Ως προς τον Κ.Φ.Δ 4174/2013

Φορολογικό έτος 2015

Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης καθαρής αξίας 800€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ και παρ. 2 περ. γ. Συνεπώς επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς για τις διαφορές που του καταλογίστηκαν από τον έλεγχο:

- 1) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

- 2) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου όσον αφορά την παράβαση περί μη έκδοσης στοιχείου πώλησης.
- 3) Εσφαλμένη αναγραφή του φορολογητέου εισοδήματος στην υπ' αριθμ./2020 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, λανθασμένη εφαρμογή φορολογικού συντελεστή και λανθασμένος υπολογισμός φόρου κλίμακας.
- 4) Εσφαλμένη η κρίση του όσον αφορά ορισμένα τιμολόγια που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 και 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίζεται ότι:«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.»

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από 28-12-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις prorρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2020 πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54

Ν.4174/2013 του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Συνεπώς, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό 1

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα προσωρινά αποτελέσματα του κοινοποιήθηκαν χωρίς να προηγηθεί στάδιο διοικητικής ακρόασης έτσι ώστε η ελεγκτής να ζητήσει πληροφορίες για τις πληρωμές είτε από τον ίδιο είτε από τους προμηθευτές του και συνεπώς εξήχθη το αυθαίρετο συμπέρασμα ότι όλες οι πληρωμές είχαν γίνει με μη αποδεκτό τρόπο.

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού 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 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ εξέδωσε και κοινοποίησε, μέσω επίδοσης στις 26/11/2020, στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρο 28 ν.4174/2013) μαζί με τις προσωρινές πράξεις, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και απάντησε μέσω e-mail στις 16/12/2020.

Συνεπώς, ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου, για τις οποίες κατέθεσε τις απόψεις του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση, **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Ως προς τον ισχυρισμό 2

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

« 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α).....

β) η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησής. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.....»

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η μη έκδοση παραστατικών πώλησης για είκοσι (20) αμνοερίφια. Ειδικότερα, στάλθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο στην Κτηνιατρική Υπηρεσία για πληροφορίες που αφορούν τις δηλώσεις απογραφικών στοιχείων ζωικού κεφαλαίου και τις Μετακινήσεις ζωικού κεφαλαίου του προσφεύγοντος. Εν συνεχεία από τη διασταύρωση που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο και ειδικότερα από την σύγκριση μεταξύ των στοιχείων που διαβιβάστηκαν από την κτηνιατρική υπηρεσία και των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2015 η μη έκδοση στοιχείου πώλησης για είκοσι (20) αμνοερίφια και συνεπώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€ περί μη έκδοσης τιμολογίων πώλησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' , παρ.2 περ. γ. Επιπλέον, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η τιμή πώλησης αυτών είναι ύψους 800,00€ πλέον Φ.Π.Α και συνεπώς όσον αφορά τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. αυξήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα, οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω είκοσι (20) αμνοερίφια σφαγιάστηκαν για προσωπική χρήση και δεν πουλήθηκαν και επιπλέον ότι δεν προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία η έκδοση δελτίου αυτοπαράδοσης.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός είχε προβληθεί από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο σε απάντηση του υπ' αριθ. /2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 του ν.4174/2013) και είχε απορριφθεί καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του προσκομίζοντας στον έλεγχο Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.2859/2000.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό 3

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπ' αριθ./2020 και/2020 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα είναι λανθασμένες. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:
Α) έχει χρησιμοποιηθεί λανθασμένος φορολογικός συντελεστής και
Β) είναι λανθασμένο το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό αναγράφεται στην υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2015.

Α) Ως προς τον φορολογικό συντελεστή

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 όπως ίσχυε για τα κρίνόμενα φορολογικά έτη, οριζόταν ότι:

«3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).»

Επειδή σύμφωνα με την Πολ. 1116/10.6.2015 με θέμα: «Διευκρινήσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα» διευκρινίστηκε ότι:

«Από 01.01.2014 καταργήθηκε ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν. 2238/1994 «τεκμαρτός προσδιορισμός του γεωργικού εισοδήματος», και το κέρδος που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζεται πλέον όπως και το κέρδος από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 29 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, «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». Επομένως γίνεται λογιστικός προσδιορισμός και για το κέρδος που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ειδικά για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραπάνω παραγράφου, στα έσοδα από επιχειρηματικές

συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 29 του ν. 4172/2013 φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Ειδικότερα:

A. ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

1. Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 29, ρητά ορίζεται ότι «ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές». Επομένως στα έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα αρχικά περιλαμβάνονταν και οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αποζημιώσεις. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ.2 του ν.4328/2015 όμως προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) σύμφωνα με το οποίο, «ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των επιδοτήσεων και ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται». Επομένως, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν θα λαμβάνεται υπόψη κανένα ποσό αποζημιώσεων και από το σύνολο των επιδοτήσεων/ενισχύσεων θα λαμβάνεται το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του ποσού των 12.000 ευρώ.....

B. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ 13% ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΙΔΙΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΣΕ ΛΑΪΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ

Σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την με αρ. πρωτ. Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014 εγκύκλιο.

Γ. ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗ

1. Στην παραπάνω εγκύκλιο, αναφέρεται ότι «στην έννοια της μεταποίησης δε συμπεριλαμβάνεται η απλή συσκευασία». Για την ερμηνεία του ανωτέρω όρου της απλής συσκευασίας και προκειμένου να υπάρξει συμβατότητα με την μέχρι σήμερα διαδικασία που διαχωρίζει την αγροτική από την εμπορική δραστηριότητα, γίνεται δεκτός ο όρος της πρώτης μεταποίησης που έχει υιοθετήσει το Υπουργείο Ανάπτυξης και Γεωργίας. Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 2 της απόφασης με Αριθμ. Β3 32/ 26.3.2003, των Υπουργών Ανάπτυξης και Γεωργίας (Φ.Ε.Κ τ. β' 386/2 Απριλίου 2003), «ως **πρώτη μεταποίηση πρωτογενών προϊόντων**» θεωρείται η φάση που περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες διεργασίες που πραγματοποιούνται μετά την πρωτογενή παραγωγή και δεν συνιστούν ενέργειες επεξεργασίας που καθιστούν τα πρωτογενή προϊόντα μεταποιημένα.

Διεργασίες πρώτης μεταποίησης θεωρούνται:

A) Για μεν τα ζωικά, οι διαδικασίες σφαγής μέχρι τον τεμαχισμό, ο τεμαχισμός και η τυποποίηση του κρέατος, η αποστέωση, η ψύξη και κατάψυξη, η αφαίρεση του κελύφους δίθυρων μαλακίων και σαλιγκαριών, ο αποκεφαλισμός και εκσπλαχνισμός των αλιευμάτων, η ωοσκόπηση των αυγών, η πρόψυξη του γάλακτος και η παραλαβή του μελιού.

B) Για δε τα φυτικά, ο καθαρισμός, ο καλλωπισμός, η διαλογή, η αποξήρανση, η ψύξη, η τυποποίηση και η συσκευασία.».

2. **Βασική προϋπόθεση για τους φορολογικούς σκοπούς είναι η πρώτη μεταποίηση να γίνεται σε ίδια παραγωγή, να μην συνιστά βιομηχανική επεξεργασία και να μην προσδίδει προστιθέμενη αξία στο πρωτογενές προϊόν αλλά μόνο να διευκολύνει την έξοδο του προϊόντος από την αγροτική εκμετάλλευση.** Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η αποξήρανση της σταφίδας, η εκκόκκιση του καλαμποκιού, η αποφλοιώση ρυζιού, η αποξήρανση των σύκων, ο αλωνισμός των δημητριακών, ο τεμαχισμός κατεψυγμένων και νωπών ζώων, η φυσική ζύμωση κρασιού, η παραγωγή και εμφιάλωσή του, η κονσερβοποίηση από τον παραγωγό ελαίων της δικής του παραγωγής και η πώληση τους στον τόπο της παραγωγής, δεν συνιστούν βιομηχανική επεξεργασία.

3. Είναι προφανές πως όταν μια αγροτική εκμετάλλευση δραστηριοποιείται τόσο με την παραγωγή αγροτικών προϊόντων όσο και τη μεταποίηση (ή παροχή υπηρεσιών), θα εφαρμοστεί διαφορετικός φορολογικός συντελεστής. Ο συντελεστής 13% εφαρμόζεται μόνο για την αγροτική δραστηριότητα. Σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει να γίνει επιμεριστικά διαχωρισμός στην καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων.

Α. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (ΤΕΚΜΗΡΙΑ)

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 34 του ν. 4172/2013 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 παρ.2β του Ν. 4305/2014), η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 με συντελεστή 13%, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.....»

Επειδή με την αρ. πρωτ. Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014 εγκύκλιο με θέμα: Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 29 παρ. 3 του ν.4172/2013) διευκρινίζεται ότι:

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με την παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167 Α'), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

2. Περαιτέρω, στο ίδιο άρθρο και νόμο, όπως τροποποιήθηκε με την περ. α' της παρ. 6 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 (Φ.Ε.Κ. 287 Α'), ορίζεται ότι 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. Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

3. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι ο φορολογικός συντελεστής 13% εφαρμόζεται επί των κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον τόπο και τον τρόπο (λιανικώς ή χονδρικώς) πώλησης των παραγόμενων αγροτικών προϊόντων.

Επομένως τα έσοδα των παραγωγών γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων, που προέρχονται είτε από την πώληση των προϊόντων που παράγουν είτε από την εξαγωγή τους, φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 13%. **Ειδικότερα, οι ως άνω παραγωγοί φορολογούνται με συντελεστή 13% μόνο στην περίπτωση πώλησης (χονδρικής ή λιανικής) των δικών τους προϊόντων, δηλαδή των προϊόντων που έχουν παράγει οι ίδιοι (και μόνο για αυτά) είτε από δικό τους κατάστημα είτε σε λαϊκές αγορές. Επομένως, προϋπόθεση για την εφαρμογή του συντελεστή 13% σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι τα πωλούμενα προϊόντα να παράγονται αποκλειστικά από τον πωλητή τους-παραγωγό και να μην έχουν υποστεί μεταποίηση. Στην έννοια της μεταποίησης δε συμπεριλαμβάνεται η απλή συσκευασία.** Στην περίπτωση που ο παραγωγός των παραπάνω προϊόντων πωλεί (λιανικής ή χονδρικής), παράλληλα με τα δικά του, και προϊόντα που έχει προμηθευτεί από άλλους παραγωγούς, τότε θεωρείται ότι ασκείται παράλληλα επιχειρηματική εμπορική δραστηριότητα και για τα έσοδα αυτά (δηλαδή για τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση προϊόντων τρίτων, και μόνο για αυτά) εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 (26% ή 33%). Επίσης, ο φορολογικός συντελεστής 13% δεν εφαρμόζεται για δραστηριότητες εκμετάλλευσης του εξοπλισμού των παραπάνω παραγωγών (π.χ. μίσθωση αγροτικών μηχανημάτων κλπ) καθώς η δραστηριότητα αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών σε τρίτους και όχι αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Παρομοίως, η αμοιβή που τυχόν λαμβάνει παραγωγός των παραπάνω προϊόντων για υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος σε άλλους αγρότες δεν αποτελεί αγροτικό εισόδημα.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει γίνει λανθασμένη εφαρμογή φορολογικού συντελεστή στο διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και λανθασμένος υπολογισμός φόρου κλίμακας. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι ο συντελεστής φορολογίας για τους αγρότες ήταν 13%.

Επειδή στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου δεν γίνεται αναφορά περί του εν λόγω προβαλλόμενου λόγου. Επιπλέον, από την με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει με σαφήνεια αν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του συντελεστή 13%, όπως διευκρινίζονται στην με αρ. πρωτ. Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014 εγκύκλιο, στο εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνεπώς με το υπ' αριθμ. πρωτ.: ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/10-8-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας μας με Θέμα «Ζητούνται διευκρινήσεις» ζητήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σχετικές διευκρινήσεις. Ειδικότερα, ζητήθηκαν διευκρινήσεις, αν για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015 για τα εισοδήματα που έχουν καταχωρηθεί στις υπ' αριθμ./2020 και/2020 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ως εισοδήματα προέλευσης από «Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα» τυγχάνει εφαρμογής ο συντελεστής 13%, βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε και των στοιχείων που είχε στη διάθεση της η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Επειδή σε απάντηση του υπ' αριθμ. Πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/10-8-2021 έγγραφου μας με Θέμα: «Παροχή Ζητούνται διευκρινήσεις», η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με το υπ. Αριθ. Πρωτ./2021 έγγραφο της μας απάντησε ότι αποδέχεται τον εν λόγω ισχυρισμό που προβάλλει ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα αναφέρεται ότι:

« Σε απάντηση του παραπάνω εγγράφου σας, σας γνωρίζουμε ότι ο ελεγχόμενος
..... του, με Α.Φ.Μ. όσον αφορά τα ελεγχόμενα
έτη 2014 και 2015, ασκούσε «Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα» με εισοδήματα από
εκμετάλλευση- εκτροφή αιγοπροβάτων και σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 34 του Ν. 4172/2013
(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 παρ.2β του Ν. 4305/2014), η διαφορά που προκύπτει
μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η
οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 3 του
άρθρου 29 του Ν.4172/2013 με συντελεστή 13%, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο
από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του
προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος προκύπτει ότι τα κέρδη από ατομική
αγροτική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 29 του Ν. 4172/2013
φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αριθμό καταχώρησης
...../2020 και/2020 εκ παραδρομής, έχουν εκδοθεί με λανθασμένο συντελεστή
φορολογίας εισοδήματος, αντί του σωστού 13%»

Συνεπώς, για τα φορολογητέα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα για τις κρινόμενες
χρήσεις, όπως θα υπολογιστούν από την Υπηρεσία μας, θα εφαρμοστεί συντελεστής φορολογίας
εισοδήματος 13%.

**Β)Ως προς το φορολογητέο εισόδημα της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικού έτους 2015**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην υπ' αριθμ/2020 Οριστική πράξη
Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 μεταφέρθηκε
λανθασμένα αυτούσιο το ποσό του φορολογητέου εισοδήματος όπως αυτό αναγραφόταν στον
προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και συνεπώς είναι λανθασμένος ο
φόρος που υπολογίστηκε καθώς και το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013. Ορισμένες
δαπάνες δεν είχαν αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στον προσωρινό
διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος επειδή δεν είχαν πληρωθεί μέσω τραπεζικού
συστήματος. Εν συνεχεία σε απάντηση του υπ' αριθμ/2020 σημειώματος διαπιστώσεων
του άρθρου 28 του ν.4174/2013, βάσει του οποίου εκδόθηκε και ο ανωτέρω προσωρινός
διορθωτικός προσδιορισμός, ο προσφεύγων προσκόμισε τραπεζικές πληρωμές για ορισμένες
δαπάνες και παρόλο που στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι οι εν λόγω πληρωμές γίνονται
αποδεκτές από τον έλεγχο το φορολογητέο εισόδημα της οριστικής πράξης δεν
διαφοροποιήθηκε από το αντίστοιχο του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή από το υπ' αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του
ν.4174/2013 προκύπτει ότι διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος
2015 η καταχώρηση στα βιβλία δαπανών άνω των 500,00€ οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω
τραπεζικού συστήματος. Η καθαρή αξία των εν λόγω δαπανών ήταν 13.231,00€. Ο έλεγχος
λαμβάνοντας υπόψιν τόσο την μη εκπεσιμότητα των ανωτέρω δαπανών όσο και άλλες

παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα στο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος στο ποσό των 16.874,36€.

Επειδή στην από 28/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., καλώντας τον προσφεύγοντα να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του έλεγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και απάντησε μέσω e-mail στις 16/12/2020 αποστέλλοντας συμπληρωματικά στοιχεία ως προς την εξόφληση τιμολογίων άνω των 500,00€ μέσω τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα στην εν λόγω έκθεση μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«.....
για τη χρήση 2015

Μας απέστειλε την καρτέλα από τον προμηθευτή του στην οποία φαίνεται ότι έχει εξοφλήσει με επιταγή ποσό € χωρίς να προσκομίσει ακριβές αντίγραφο της επιταγής. Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτή την παραπάνω εξόφληση. Στην ίδια χρήση έχει γίνει κατάθεση χρημάτων στις 06/03/2015 από τον ελεγχόμενο σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή ποσό 3.000,00 €, σύμφωνα με το συνημμένο τραπεζικό έγγραφο. Ο έλεγχος κάνει δεκτή την παραπάνω εξόφληση.

Επίσης προσκομίστηκε αντίγραφο επιταγής της αξίας 6.500,00€ με εκδότη την εταιρεία πελάτη του ελεγχόμενου η οποία έχει μεταβιβαστεί με οπισθογράφηση στη με ΑΦΜ , εξόφληση τιμολογίου- 06/10/2015 συνολικής αξίας 6.500,00 €. Ο έλεγχος κάνει δεκτή την παραπάνω εξόφληση.»

Εν συνεχεία ως αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που απεστάλησαν από τον προσφεύγοντα υπολόγισε εκ νέου τα φορολογητέα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα για τη χρήση 2015 μειώνοντας τα από το ποσό των 16.874,36€ που είχε αρχικώς υπολογιστεί στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος στο ποσό των 7.374,36€.

Επειδή παρόλο που στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι τα τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα για τη χρήση 2015 είναι ύψους 7.374,36€, στην υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 αναφέρεται ως εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό των 16.874,36€. Από την αντιπαραβολή του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015, προκύπτει ότι παρόλο που δεν υπήρξε μείωση στο εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ο κύριος φόρος μειώθηκε από το ποσό των 5.035,97€ στο ποσό των 2.565,97€. Σύμφωνα με τα ανωτέρω τεκμαίρεται ότι παρόλο που εκ παραδρομής μεταφέρθηκε αυτούσιο το εν λόγω εισόδημα που είχε αρχικώς υπολογιστεί στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και στην υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, για τον υπολογισμό του κύριου φόρου λήφθηκε

υπόψη από τον έλεγχο το ποσό των 7.346,36€ ως εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός** και:

A) στα φορολογητέα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα για τις χρήσεις 2014 και 2015 θα φορολογηθούν με συντελεστή 13%,

B) τα φορολογητέα καθαρά κέρδη από αγροτική δραστηριότητα για τη χρήση 2015 θα υπολογιστούν εκ νέου από την Υπηρεσία μας λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 7.374,36€ που υπολογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και τις λογιστικές διαφορές που αναγνωρίζονται, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, από την Υπηρεσία μας.

Ως προς τον ισχυρισμό 4

Επειδή από τον έλεγχο στις δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 δαπάνες ύψους 19.173,78€ και 4.711,31€ αντίστοιχα. Οι εν λόγω δαπάνες αναλύονται ως εξής:

Είδος λογιστικής διαφοράς	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015
	Καθαρή αξία	Καθαρή αξία
Αγορά Καυσίμων	316,39	46,87
Δαπάνες >500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος	18.541,03	3.731,00
Δαπάνες που δεν προσκομίστηκαν παραστατικά		394,92
Μερικό Σύνολο	18.857,42	4.172,79
Εκ παραδρομής η αγορά καυσίμων λογίστηκε και δεύτερη φορά ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο	316,39	
Δαπάνες που δεν αιτιολογείται στην οικεία έκθεση ελέγχου η μη αναγνώριση τους		538,52
Σύνολο	19.173,78	4.711,31

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι μέρος των τιμολογίων είχε εξοφληθεί κανονικά με τραπεζικό μέσο όπως αποδεικνύεται από την καρτέλα προμηθευτή και ότι τα τιμολόγια με καθαρή αξία κάτω των πεντακοσίων ευρώ εκπίπτουν κανονικά από τα έξοδα βάση της πολ. 1079/06-04-2015.

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επειδή στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Ν. 4172/13» ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στο Άρθρο 23. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/13 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....»

Επειδή στην ΠΟΛ 1216/2014 με Θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.....

3.....

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζίς,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1079/2015 Διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω 500 ευρώ

«4. Με το άρθρο 1 του ν. 3862/2010, με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν. 3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν. 3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν. 3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα)»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

«Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

....β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας».

Επειδή η καρτέλα προμηθευτή, σύμφωνα με τα ως άνω, δεν νοείται ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, ο έλεγχος ορθά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες που υπερβαίνουν το ποσό των 500,00€.

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και ορισμένα τιμολόγια των οποίων η καθαρή αξία δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€ με την αιτιολογία ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο όπως ορίζει το άρθρο 23 ν.4172/2013. Τα τιμολόγια αυτά αναλύονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2014

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 13%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
22/11/2014			486,72	63,27	550,00
12/12/2014			477,94	62,13	540,07
20/12/2014			477,94	62,13	540,07
ΣΥΝΟΛΟ			1.442,60	187,53	1630,14

Φορολογικό έτος 2015

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 13%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
16/01/2015			486,72	63,27	550,00
03/02/2015			491,15	63,85	555,00
06/03/2015			495,58	64,43	560,01
18/05/2015			486,72	63,27	549,99
ΣΥΝΟΛΟ			1.960,17	254,82	2.215,00

Επειδή η καθαρή αξία έκαστου εκ των ανωτέρω τιμολογίων δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€, ο προσφεύγων δεν είχε την υποχρέωση να τα εξοφλήσει με τραπεζικό μέσο πληρωμής και λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός. Ειδικότερα, γίνεται αποδεκτό ότι έπρεπε να είχε αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η καθαρή αξία των τιμολογίων των οποίων η καθαρή αξία δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€ και δεν γίνεται αποδεκτό ότι η καρτέλα του προμηθευτή αποτελεί απόδειξη ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο τιμολόγια με καθαρή αξία άνω των 500,00€ και συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η καθαρή αξία αυτών.

Ως Προς τη Φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.1 και 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης

αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή όπως προκύπτει από τις υπ' αριθ./2020 και/2020 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2015 και 2014 αντίστοιχα, τα ποσά των λογιστικών διαφορών όπως αναλύθηκαν ανωτέρω αφαιρέθηκαν και αντίστοιχα ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών που κρίθηκαν ως λογιστικές διαφορές, αφαιρέθηκαν από το φόρο εισροών.

Επειδή μέρος των εν λόγω λογιστικών διαφορών αφορά δαπάνες άνω των 500,00€ οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.

Επειδή στις διατάξεις του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) δεν ορίζεται ότι οι δαπάνες άνω των 500,00€ πρέπει να εξοφλούνται με τραπεζικό μέσο. Συνεπώς, ο φόρος εισροών των δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, ο προσφεύγων έχει δικαίωμα έκπτωσης του, δεδομένου ότι στην από με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν αναφέρεται κάποιος επιπλέον λόγος ώστε να μην επιτρέπεται η έκπτωση του.

Επειδή στις λογιστικές διαφορές του έτους 2014 έχει συμπεριληφθεί εκ παραδρομής δύο φορές το ποσό των 316,39€ που αφορά δαπάνες για αγορά καυσίμων, η Υπηρεσία μας θα περιορίσει τις λογιστικές διαφορές του έτους 2014 με το ποσό των 316,39€. Επιπλέον στο φορολογικό έτος 2015 έχει συμπεριληφθεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των 538,52€ χωρίς να αιτιολογείται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Το εν λόγω ποσό θα εξαιρεθεί από την Υπηρεσία μας από τις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή για τους λοιπούς καταλογισμούς (λογιστικές διαφορές και μη καταχώρηση στο βιβλίο ενός τιμολογίου πώλησης) ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμό και τεκμηριώνεται πλήρως από τον έλεγχο στην οικεία έκθεση ελέγχου η αιτία καταλογισμού τους.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω το φορολογητέο Εισόδημα, οι φορολογητέες εκροές και εισροές, ο φόρος εκροών και εισροών διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2014

Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική Δραστηριότητα

	Βάσει Ε3 (1)	Έλεγχος (2)	ΔΕΔ (3)	(3-1)
Πώληση ιδίων προϊόντων	17.616,82	17.616,82	17.616,82	0,00
Λοιπά έσοδα/Επιδότηση (11.490,98-12.000)	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Εσόδων Αγροτ. Δραστηρ.	17.616,83	17.616,83	17.616,83	0,00
Μείον Κόστος Πωληθέντων	-20.628,69	-20.628,69	-20.628,69	0,00
Μείον Δαπάνες Χρήσεις	-316,39	-316,39	-316,39	0,00
Κέρδος βάσει λογιστικού προσ/μού	-3.328,26	-3.328,26	-3.328,26	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές:				
1.Αγορά Καυσίμων		316,39	316,39	316,39
2.Δαπάνες >500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος		18.541,03	17.098,43	17.098,43
3.Εκ παραδρομής η αγορά καυσίμων λογίστηκε και δεύτερη φορά ως λογιστική διαφορά		316,39		0,00
Τελικό Κέρδος βάσει λογιστικού προσ/μού	-3.328,26	15.845,55	14.086,56	17.414,82

Φορολογικό έτος 2015**Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική Δραστηριότητα**

	Βάσει Ε3 (1)	Έλεγχος (2)	ΔΕΔ (3)	(3-1)
Πώληση ιδίων προϊόντων	11.322,35	11.322,35	11.322,35	0,00
Λοιπά έσοδα/Επιδότηση (15.528,36-12.000)	3.528,36	3.528,36	3.528,36	0,00
Σύνολο Εσόδων Αγροτ. Δραστηρ.	14.850,71	14.850,71	14.850,71	0,00
Μείον Κόστος Πωληθέντων	-16.476,12	-16.476,12	-16.476,12	0,00
Μείον Δαπάνες Χρήσεις	-869,34	-869,34	-869,34	0,00
Κέρδος βάσει λογιστικού προσ/μού	-2.494,75	-2.494,75	-2.494,75	0,00
Πλέον Μη έκδοση		800,00	800,00	800,00
Πλέον Μη καταχώρηση τιμολογίου πώλησης		4.357,80	4.357,80	4.357,80
Πλέον Λογιστικές Διαφορές:				
1.Αγορά Καυσίμων		46,87	46,87	46,87
2.Δαπάνες >500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος		3.731,00	1.770,83	1.770,83
3.Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκε φορολογικό στοιχείο		394,92	394,92	394,92
4.Δαπάνες χωρίς αναγραφή αιτιολόγησης στην οικεία έκθεση ελέγχου περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.		538,52	0,00	0,00
Τελικό Κέρδος βάσει λογιστικού προσ/μού	-2.494,75	7.374,36	4.875,67	7.370,42

Φ.Π.Α.**Φορολογικό έτος 2014**

Η αξία των φορολογητέων εισροών βάσει δήλωσης ύψους 20.945,08€ μειώνεται με την καθαρή αξία των δαπανών για αγορές καυσίμων ύψους 316,39€ και συνεπώς μειώνεται στο ποσό των 20.628,69€.

Η αξία του φόρου εισροών βάσει δήλωσης ύψους 2.761,66€ μειώνεται με το Φ.Π.Α των δαπανών για αγορές καυσίμων ύψους 72,77€ και συνεπώς μειώνεται στο ποσό των 2.688,89€

Φορολογικό έτος 2015

Η αξία των φορολογητέων εκροών βάσει δήλωσης ύψους 11.322,35 προσανξάνεται με την καθαρή αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 5.157,80€ (4357,80+800,00) και συνεπώς αυξάνεται στο ποσό των 16.480,15€.

Η αξία του φόρου εκροών βάσει δήλωσης ύψους 1.472,12€ προσαυξάνεται με το Φ.Π.Α της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 670,51€ και συνεπώς αυξάνεται στο ποσό των 2.142,63€.

Η αξία των φορολογητέων εισροών βάσει δήλωσης ύψους 16.806,94€ μειώνεται με την καθαρή αξία των δαπανών για αγορές καυσίμων ύψους 46,87 και με την καθαρή αξία δαπανών για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία ύψους 394,92€ και συνεπώς μειώνεται στο ποσό των 16.365,15€.

Η αξία του φόρου εισροών βάσει δήλωσης ύψους 3.055,22€ μειώνεται με το Φ.Π.Α των δαπανών για αγορές καυσίμων ύψους 10,78€ και με το Φ.Π.Α. δαπανών για τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία ύψους 88,06€ και συνεπώς μειώνεται στο ποσό των 2.956,38€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από 27-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Α.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					0,00
Τόκοι	484,87		484,87		0,00
Μερίσματα					0,00
Δικαιώματα					0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13					0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			14.086,56		14.086,56
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
Ναυτικό Εισόδημα					0,00
α) Αξιωματικών εμπορικού ναυτικού:					0,00
β) Κατώτερου πληρώματος:					0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	484,87	0,00	14.571,43	0,00	14.086,56
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	3.328,26				-3.328,26
Υπόλοιπο	484,87	0,00	14.571,43	0,00	14.086,56
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	484,87	0,00	14.571,43	0,00	14.086,56
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας	0,00		0,00		0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	11.490,98		11.490,98		0,00
Συνολικό εισόδημα	11.975,85	0,00	26.062,41	0,00	14.086,56
Τεκμαρτό εισόδημα	0,00		0,00		0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	11.975,85	0,00	26.062,41	0,00	14.086,56

Α.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	
Φορολογητέο εισόδημα	484,87	0,00	14.571,43	0,00	14.086,56
Φόρος κλίμακας	72,73	0,00	1.903,98	0,00	1.831,25
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	0,00		0,00	0,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	72,73	0,00	1.903,98	0,00	1.831,25
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	72,73		72,73		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις					0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση					0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε					0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος					0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων					0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει					0,00
Μείωση επιστροφής φόρου					0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	0,00	0,00	1.831,25	0,00	1.831,25
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος					0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	0,00	0,00	1.831,25	0,00	1.831,25
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			915,63	0,00	915,63
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	521,25	0,00	521,25
Συνολικά ποσά (+/-)	0,00	0,00	3.268,13	0,00	3.268,13

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών		17.616,82	17.616,82	17.616,82	
Αξία φορολογητέων εισροών		20.945,08	1.771,27	20.628,69	-316,39
Φόρος εκροών		2.290,19	2.290,19	2.290,19	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		5.187,41	2.663,22	5.114,64	-72,77
Πιστωτικό υπόλοιπο		2.897,22	373,03	2.824,45	-72,77
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	2.897,22	373,03	2.824,45	-72,77
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Σημείωση: Εκ' παραδρομής αναγράφεται στην υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, από τον έλεγχο, ως υπόλοιπο φόρου εισροών το ποσό των 237,42€ αντί του ποσού των 2.663,22€.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Γ.1 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία					0,00
Τόκοι					0,00
Μερίσματα					0,00
Δικαιώματα					0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13					0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			4.875,67		4.875,67
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
Ναυτικό Εισόδημα					0,00
α) Αξιοματικών εμπορικού ναυτικού:					0,00
β) Κατώτερου πληρώματος:					0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	0,00	0,00	4.875,67	0,00	4.875,67
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	2.949,75				-2.949,75

Υπόλοιπο	0,00	0,00	4.875,67	0,00	4.875,67
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	0,00	4.875,67	0,00	4.875,67
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας	0,00		0,00		0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	12.000,00		12.000,00		0,00
Συνολικό εισόδημα	12.000,00	0,00	16.875,67	0,00	4.875,67
Τεκμαρτό εισόδημα	0,00		0,00		0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	12.000,00	0,00	16.875,67	0,00	4.875,67

Γ.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας					
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	0,00	4.875,67	0,00	4.875,67
Φόρος κλίμακας			633,84	0,00	633,84
Μείον: Μειώσεις από το φόρο			0,00	0,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	0,00	0,00	633,84	0,00	633,84
B. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα					0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση					0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε					0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος					0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων					0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει					0,00
Μείωση επιστροφής φόρου					0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	0,00	0,00	633,84	0,00	633,84
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος					0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	0,00	0,00	633,84	0,00	633,84
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			316,92	0,00	316,92

Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	118,13	0,00	118,13
Συνολικά ποσά (+/-)	0,00	0,00	1.068,89	0,00	1.068,89

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών		11.322,35	16.480,15	16.480,15	5.157,80
Αξία φορολογητέων εισροών		16.806,94	11.073,62	16.365,15	-441,79
Φόρος εκροών		1.472,12	2.142,63	2.142,63	670,51
Υπόλοιπο φόρου εισροών		5.952,44	2.641,51	5.780,83	-171,61
Πιστωτικό υπόλοιπο		4.480,32	1.437,30	3.638,20	-842,12
Χρεωστικό υπόλοιπο			938,42		
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			469,21		
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			1.407,63		
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	4.480,32	1.437,30	3.638,20	-842,12
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Ε)/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013: 250,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.