



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239, 240

e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 04/07/2022

Αριθμός απόφασης: 1657

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 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 από 08/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

α) της υπ' αριθ./....02.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2021,

β) της υπ' αριθ./....02.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016,

γ) της υπ' αριθ./....02.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./....02.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2021, την υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, και την υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

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

Επί της από 08/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./....02.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αγρότη κανονικού καθεστώτος, για το φορολογικό έτος 2021, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα για παροχή πληροφοριών και συγκεκριμένα στην υπ' αριθ./11.08.2021 πρόσκληση για διάθεση στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Με την υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, φόρος ποσού 4.307,36€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 2.153,68€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 782,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.243,61€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 20.137,43€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 5.334,64€ σε 4.518,74€, ήτοι κατά το ποσό των 815,90€, λόγω α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου για έκπτωση ποσού 199,25€ και β) μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 4.743,50€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκροών ποσού 616,65€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 08/02/2022 εκθέσεων άρθρου 54 ν.4174/2013 (ΚΦΔ), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 89/2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, 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. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές στο ποσό των 20.137,43€, ενώ σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αυτές αποτελούνται από διάφορες δαπάνες ποσού 415,26€, αποσβέσεις χρήσης ποσού 10.332,78€ και ενοίκια αγροτεμαχίων ποσού 2.202,60€, ήτοι ανέρχονται σε συνολικό ποσό 12.950,64€.
2. Μη νόμιμη η απόρριψη αποσβέσεων ποσού 10.332,78€. Η εγγραφή των αποσβέσεων διενεργήθηκε στην τελευταία σελίδα του βιβλίου εσόδων – εξόδων που προορίζεται για τις εγγραφές του μητρώου παγίων και εκ παραδρομής δεν μεταφέρθηκαν σε ιδιαίτερη στήλη των εξόδων της διαχειριστικής περιόδου.
3. Μη νόμιμη η απόρριψη ενοικίων αγροτεμαχίων ύψους 2.202,60€. Προς απόδειξη της δαπάνης συνυποβάλλει τραπεζικά εμβάσματα.
4. Μη νόμιμη η μη αναγνώριση του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα των υπό κρίση παραδόσεων. Το άρθρο 28 του ν.2859/2000 δεν απαιτεί το CMR να φέρει υπογραφή του παραλήπτη των αγαθών.
5. Αβάσιμη και καταχρηστική η επιβολή προστίμου για μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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 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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του 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 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 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, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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,... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,... Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση

του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και το φάκελο της υπόθεσης, για το φορολογικό έτος 2016, προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος α) διάφορα έξοδα και παροχές τρίτων ποσού 52,36€ λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών πρωτογενών εγγραφών στα λογιστικά αρχεία, β) το υπ' αριθ./03.06.2016 τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 362,90€, λόγω διπλής καταχώρισής του στα λογιστικά αρχεία, και γ) αποσβέσεις παγίων ποσού 10.332,78€, για τις οποίες είχε διενεργηθεί φορολογική αναμόρφωση ποσού 4.915,38€, λόγω μη εγγραφής τους στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της περιόδου και απόδειξής τους με κατάλληλα δικαιολογητικά. Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε εσφαλμένη μεταφορά δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων στη δήλωση εισοδήματος ποσού 14.304,77€.

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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή υπολόγισε εσφαλμένα το ύψος των λογιστικών διαφορών στο ποσό των 20.137,43€, διότι, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αυτές ανέρχονται σε 12.950,64€. Ωστόσο, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με σαφήνεια και επάρκεια προκύπτει ότι το άθροισμα των πάσης φύσεως λογιστικών διαφορών ανέρχεται σε 20.137,43€, ως αναλυτικώς εκτέθηκε παραπάνω.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αποσβέσεις φορολογικού έτους 2016, μολονότι η εγγραφή διενεργήθηκε στην τελευταία σελίδα του βιβλίου εσόδων – εξόδων που προορίζεται για τις εγγραφές του μητρώου παγίων και εκ παραδρομής δεν μεταφέρθηκε σε ιδιαίτερη στήλη των εξόδων της διαχειριστικής περιόδου. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του φορολογικού έτους 2016 το ποσό των αποσβέσεων που διενέργησε, ούτε προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία του ΟΠΕΚΕΠΕ για το ποσοστό επιδότησης της

απόκτησης των πάγιων στοιχείων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο προσδιορισμός των αποσβέσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως η ελεγκτική αρχή απέρριψε δαπάνη ενοικίων αγροτεμαχίων ύψους 2.202,60€. Όμως, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ουδεμία εγγραφή καταβολής μισθωμάτων αγροτεμαχίων διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, με αποτέλεσμα να μην συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ύψους των λογιστικών διαφορών και παράνομης μη αναγνώρισης προς έκπτωση αποσβέσεων και δαπανών ενοικίου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,.....»*.

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,.... »*.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.....»*.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ.1201/29.10.1999 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και διευκρινίστηκε ότι: *«...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν.1642/86. γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή,*

στο σύστημα VIES. δ. Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. 3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α. Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β. Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ. Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. 4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται: α. Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του. γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς. γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.)... Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κ.λπ.... Επισημαίνουμε τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 08/02/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε τον ενδοκοινοτικό

χαρακτήρα σε τέσσερεις (4) παραδόσεις αγαθών συνολικής αξίας 4.743,50€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, στις οποίες αναλογεί φόρος εκροών 616,65€, προς κοινοτικές επιχειρήσεις διότι διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1201/1999 και ειδικότερα ότι δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των προϊόντων προς το άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νομίμως η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα των υπό κρίση παραδόσεων. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η έξοδος των αγαθών από την ελληνική επικράτεια και η παράδοσή τους, καθώς οι επιδειχθείσες διεθνείς φορτωτικές (CMRs) δεν φέρουν σφραγίδα και υπογραφή του παραλαβόντος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 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:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και... 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα

με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 08/02/2022 έκθεση ελέγχου άρθρου 54 ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. πρωτ./18.08.2021 αίτημα της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ (που του απεστάλη με την υπ' αριθ. RE.....GR συστημένη επιστολή) για παροχή πληροφοριών και στοιχείων, όπως βεβαιώσεων για επιδοτήσεις παγίων, παραστατικών σχετικών με τόκους δανείων και ασφαλιστικές εισφορές, αναλυτικής κατάστασης εκμισθωτών αγροτεμαχίων, παραστατικών εξόφλησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών κ.α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Ως εκ τούτου, συντρέχουν οι αντικειμενικές προϋποθέσεις για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί καταχρηστικής επιβολής προστίμου για μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./08.03.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

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

**Υπ' αριθ./....02.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2021**

Πρόστιμο άρθρου 54 §§ 1 ^δ και 2 ^γ ν.4174/2013	250,00€
---	---------

**Υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Διαφορά φόρου για καταβολή	4.307,36€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	2.153,68€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	782,57€
Σύνολο για καταβολή	7.243,61€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

**Υπ' αριθ./....02.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	815,90€
---	---------

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.