



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1247

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 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' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στο του Δήμου Έδεσσας, Νομού Πέλλας, κατά: α) των με αριθ. ... και **.../17-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, β) των με αριθ. ... και **.../17-12-2021** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1/2015 – 31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα, γ) των με αριθμό ..., ... και **.../17-12-2021**, πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 58^Α § 1 του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2021, αντίστοιχα και δ) των με αριθ. ... και **.../17-12-2021** πράξεων επιβολής προστίμων

άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ. πρωτ...../19-01-2022 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:

1) Με την με αριθμό/17-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 14.515,75€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 7.257,88€, ήτοι συνολικό ποσό **21.773,63€**.

2) Με την με αριθμό/17-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 59.782,20€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ύψους 29.891,10€, ήτοι συνολικό ποσό **89.673,30€**.

3) Με τη με αριθ. .../17-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 12.449,52€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ύψους 4.058,99€, ήτοι, συνολικό ποσό **16.508,51€**.

4) Με τη με αριθ. .../17-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, διαφορά ΦΠΑ 24.159,75€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, ύψους 1.768,00€, ήτοι, συνολικό ποσό **25.927,75€**.

5) Με τη με αριθ. .../17-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **576,51€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση τουλάχιστον για πωλήσεις που πραγματοποίησε, συνολικής αξίας 8.869,44 €, πλέον ΦΠΑ 1.153,02€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ήτοι, πρόστιμο, πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο.

6) Με τη με αριθ.**/17-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **10.311,88€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση τουλάχιστον για πωλήσεις που πραγματοποίησε, συνολικής αξίας 158.644,35 €, πλέον ΦΠΑ 20.623,76€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ήτοι, πρόστιμο, πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο.

7) Με τη με αριθ. ...**/17-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μία (1) περίπτωση τουλάχιστον για πωλήσεις που πραγματοποίησε, συνολικής αξίας 642,60 €, πλέον ΦΠΑ 83,53€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ήτοι, πρόστιμο, πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

8) Με τη με αριθ.**/17-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **1.200,00€**, λόγω : α) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, στατιστική δήλωση intrastat, για τους μήνες 7^ο, 8^ο, 9^ο, 11^ο και 12^ο του 2015, που πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχα ενδοκοινοτικές παραδόσεις πέραν του προβλεπόμενου στατιστικού ορίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 περ. γ' του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν. 4174/2013, β) υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά τον 7^ο, και 8^ο μήνα του 2015, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 28 και 36 παρ. 5 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν. 4174/2013 και γ) μη λήψης – ζήτησης και κατ'επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για αγορές που πραγματοποίησε συνολικής αξίας 79.594,62€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11 §1, 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013.

9) Με τη με αριθ.**/17-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του Συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ύψους **1.500,00€**, λόγω : α) μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, στατιστική δήλωση intrastat, για τους μήνες 5^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο του 2016, που πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχα ενδοκοινοτικές παραδόσεις πέραν του προβλεπόμενου στατιστικού ορίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 περ. γ'

του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν. 4174/2013, β) υποβολής ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά τον 5^ο, 10^ο και 11^ο μήνα του 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρου 28 και 36 παρ. 5 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του ν. 4174/2013 και γ) μη λήψης – ζήτησης και κατ'επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση για αγορές που πραγματοποίησε συνολικής αξίας 103.550,96€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11 §1, 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Έδεσσας, βάσει των από 17/12/2021 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σε εκτέλεση της με αριθ. ../31-05-2021 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω νομική οντότητα, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016. με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124/2015, από τον οποίο η φορολογική αρχή κατέληξε στις κάτωθι διαπιστώσεις:

Για το φορολογικό έτος 2015

- Μη έκδοση σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου πώλησης (εσόδου) καθαρής αξίας 8.869,44 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.153,02€
- Μη καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) και συγκεκριμένα στο λογαριασμό «75.10.00.0000 - εισπραττόμενα έξοδα διακίνησης», τα ποσά που παρακράτησε ο αγροτικός συνεταιρισμός από τους παραγωγούς κατά την έκδοση των εκκαθαρίσεων, ύψους 820,06 €.
- Συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 101.970,16€, όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελίδα 47 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος).
- Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, στατιστική δήλωση intrastat, για τους μήνες 7^ο, 8^ο, 9^ο, 11^ο και 12^ο του 2015, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις πέραν του προβλεπόμενου στατιστικού ορίου.
- υποβολή ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά τον 7^ο, και 8^ο μήνα του 2015,
- Μη λήψη – ζήτηση και έκδοση φορολογικού στοιχείου αγοράς σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας 79.594,62€, άνευ ΦΠΑ.

Για το φορολογικό έτος 2016

- Μη έκδοση σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου πώλησης (εσόδου) καθαρής αξίας 158.644,35 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 20.623,76€
- Συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 318.019,85€, όπως αναλυτικά καταγράφονται στη σελίδα 47 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος).
- μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, στατιστική δήλωση

intrastat, για τους μήνες 5^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο του 2016, για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις πέραν του προβλεπόμενου στατιστικού ορίου.

- υποβολή ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι, ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων κατά τον 5^ο, 10^ο και 11^ο μήνα του 2016.
- Μη λήψη – ζήτηση και έκδοση φορολογικού στοιχείου αγοράς σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής καθαρής αξίας 103.550,96 €, άνευ ΦΠΑ.

Για το φορολογικό έτος 2021

- Μη έκδοση σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου πώλησης (εσόδου) καθαρής αξίας 642,60 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 83,53€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η παραλαβή των προϊόντων (ροδάκινα,κεράσια κλπ) γίνεται σύμφωνα με την ποικιλία, διότι αυτό διευκολύνει τους παραγωγούς, ενώ η πώληση γίνεται επί των πλείστων, ανά προϊόν, καθότι ο πελάτης δεν ενδιαφέρεται για τις ποικιλίες, αλλά το είδος που απαρτίζεται από πολλές ποικιλίες και μικρές διάφορες ποσότητες. Συνεπώς, η συμφωνία των υπολοίπων της αποθήκης γίνεται κατά προϊόν, δηλαδή το σύνολο των ποικιλιών κάθε είδους (ροδάκινα,κεράσια κλπ). Σύμφωνα με τα επισυναπτόμενα ισοζύγια ανά είδος και ποικιλία και λαμβάνοντας υπόψη τα υπόλοιπα των ειδών διαπιστώνεται ότι για το έτος 2015 δεν προκύπτουν ανά σύνολο είδους πλεονάσματα - υπόλοιπα, ενώ, για το έτος 2016 ισχύει το ίδιο εκτός των παρακάτω περιπτώσεων

A) το υπόλοιπο των νεκταρινιών πλεονάσμα 9.669 κιλά τα οποία πωλήθηκαν ως ροδάκινα επιτραπέζια χυμός.

B). το πλεονάσμα του είδους κεράσια, 7.373 κιλών, σε σύνολο παραληφθείσας ποσότητας 443.814 κιλών, προκύπτει απώλεια 33.286 κιλών, λόγω αφυδάτωσης του προϊόντος

Γ). το πλεονάσμα του είδους Ακτινίδια 3.201 κιλών σε σύνολο παραληφθείσας ποσότητας 177.406 κιλών, προκύπτει απώλεια 13.305 λ κιλών, λόγω αφυδάτωσης του προϊόντος

Συνεπώς δεν υπάρχει λόγος αναφοράς για πλεονάσματα 24.262 κιλών το 2015 και 200.717 κιλών το 2016, τα οποία προκύπτουν από επιμέρους ποικιλίες.

2) Σχετικά με τα πλεονάσματα και τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από εκκαθαρίσεις που δεν αναγνωρίζονται ως έξοδο και δεν εκπίπτουν από τον τζίρο στο 90% της αξίας των εν λόγω έχει πληρωθεί μέσω τραπεζών, τα μετρητά τα οποία εδόθησαν αφορούν στο 10% των εν λόγω εκκαθαρίσεων, τα οποία αναγκάστηκε να δώσει στους παραγωγούς του, που λόγω των capital control που επιβλήθηκαν δεν είχαν τρόπο καλύψεως των αμέσων αναγκών τους (καύσιμα, εργατικά κλπ) κατά την περίοδο της συγκομιδής.

3) Σύμφωνα με τις διατάξεις του προϊσχύοντος νόμου 2238/1994, απαλλάσσονταν από το φόρο τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού, που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονταν συγκεκριμένα εισοδήματα και κέρδη, που ορίζονταν στις ίδιες διατάξεις. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 2810/2000 ορίζεται ότι αν από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Σ.Ο. (Αγροτικής Συνεταιριστικής Οργάνωσης) αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των υποχρεωτικών και των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις κατά το άρθρο 8 συναλλαγές της συνεταιριστικής οργάνωσης με τα μέλη της. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και συνιστά κέρδη.

4) Παραβίαση των αρχών αναλογικότητας, επιείκειας, προστατευμένης εμπιστοσύνης και ασφάλειας του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή περαιτέρω, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τις υπό κρίση χρήσεις, 2015 και 2016, ορίζει στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου..... 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.) 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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με βάση την από 17/12/2021 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων, ήτοι Αναλυτικό Ισοζύγιο ειδών Αποθήκης, κατά κλάση, των χρήσεων 2015 και 2016, προέκυψαν τα εξής :

- Από την επισκόπηση των εκδοθέντων εκκαθαρίσεων παρατηρήθηκε ότι αυτές εκδίδονται ανά ποικιλία και όχι συγκεντρωτικά ανά είδος. Το ίδιο συμβαίνει και με τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, με τη διαφορά ότι δεν αναφέρεται η ποικιλία παρά μόνο το είδος του προϊόντος, ωστόσο το ίδιο είδος εμφανίζεται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο με διαφορετικές ποσότητες και η κάθε ποσότητα τιμολογείται με διαφορετική τιμή ανά κιλό. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων τηρεί τις καρτέλες αποθεμάτων ανά ποικιλία και όχι συγκεντρωτικά ανά είδος καθότι ακολουθεί διαφορετική τιμολογιακή πολιτική.

- Επιπλέον ,

Για το φορολογικό έτος 2015

Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός δεν μετέφερε στα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 το ποσό των 8.869,44 €. Η ως άνω διαφορά προέκυψε από τη διενεργούμενη επαλήθευση της κλειστής αποθήκης στα αγροτικά προϊόντα που διακινήθηκαν, καθώς διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των αγορών ανέρχονταν σε 42.458 κιλά, ενώ το σύνολο των πωλήσεων ανέρχονταν σε 18.196 κιλά, ήτοι, πλεόνασμα 24.262 κιλά.

Επίσης, ο έλεγχος προσδιόρισε συνολική ποσότητα πλεονάσματος του είδους «ροδάκινα» 5.784 κιλών, την οποία αναγνώρισε ως τη φυσική απομείωση του βάρους των ροδακίνων που προορίζονταν για χυμό και την συμψήφισε με την ποσότητα των 24.262 κιλών προσδιορίζοντας τελικά το πλεόνασμα των αγροτικών προϊόντων στο ύψος των 18.478 κιλών, το οποίο, ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν πωλήσεις που πραγματοποίησε ο συνεταιρισμός, συνολικής αξίας 8.869,44€, πλέον ΦΠΑ 1.153,02 €.

Για το φορολογικό έτος 2016

Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός δεν μετέφερε στα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 το ποσό των 200.717,61 €. Η ως άνω διαφορά προέκυψε από τη διενεργούμενη επαλήθευση της κλειστής αποθήκης στα αγροτικά προϊόντα που διακινήθηκαν καθώς διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των αγορών ανέρχονταν σε 638.213 κιλά ενώ το σύνολο των πωλήσεων ανέρχονταν σε 293.123 κιλά, ήτοι, πλεόνασμα 345.090 κιλά.

Επίσης, ο έλεγχος προσδιόρισε συνολική ποσότητα πλεονάσματος του είδους «ροδάκινα» 72.505,20 κιλών, την οποία αναγνώρισε ως φυσική απομείωση του βάρους των ροδακίνων που προορίζονταν για χυμό και την συμψήφισε με την ποσότητα των 345.090 κιλών προσδιορίζοντας τελικά το πλεόνασμα των αγροτικών προϊόντων στο ύψος των 272.584,80 κιλών, το οποίο, ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν πωλήσεις που πραγματοποίησε ο συνεταιρισμός, συνολικής αξίας 158.644,35€, πλέον ΦΠΑ 20.623,76 €.

- Οι συνολικές ποσότητες εισαγωγών και εξαγωγών, ανά ποικιλία είδους, δεν παρουσίαζαν καμία απόκλιση από τα δεδομένα του ελέγχου, όπως αυτά κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα αγροτικό συνεταιρισμό με το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων. Με τα αρχεία που έθεσε ο προσφεύγων σε απάντηση του ως άνω σημειώματος προσκόμισε τα ίδια ακριβώς δεδομένα και δεν επισήμανε καμία διαφορά/απόκλιση στις ποσότητες (εισαχθείσες/ εξαχθείσες), προκειμένου να αξιολογηθούν εκ νέου από τον έλεγχο.
- Από την επισκόπηση των τιθέμενων στο στάδιο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ισοζυγίων ειδών αποθήκης παρατηρήθηκε ότι συμπεριλαμβάνεται στήλη ποσοτήτων (η οποία

απουσίαζε από τις καρτέλες αποθεμάτων που τέθηκαν κατά την 1^η ημέρα του ελέγχου) με τίτλο «Εισαγωγές κλάση Ι» στην οποία καταχωρούνται ανά ποικιλία ποσότητες εισαγωγών κατά πολύ μειωμένες από την αρχική ποσότητα εισαγωγών που επίσης τηρείται σε διαφορετική στήλη. Με τον τρόπο αυτό η συνολική ποσότητα εισαγωγών όλων των ποικιλιών ανά είδος, εμφανίζεται μικρότερη. Δεν τέθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει για ποιο λόγο η αρχικώς παραληφθείσα ποσότητα εμφανίζεται μειούμενη και είναι αυτή που τελικώς λαμβάνεται υπόψη από τον ελεγχόμενο, προκειμένου να προσδιορισθεί το υπόλοιπο των αποθεμάτων.

- Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα απολύτως στοιχείο, σε κανένα στάδιο του ελέγχου, ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, προς επίρρωση του ισχυρισμού του αναφορικά με το γεγονός ότι, ενώ προέβη στην παραλαβή ροδάκινων και ενημερώθηκε η καρτέλα της εν λόγω ποικιλίας, εντούτοις στην πορεία πωλήθηκαν ως ροδάκινα χυμός.
- Ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης αναγνώρισε στο φορολογικό έτος 2015 ποσότητα ήτοι 16.727 κιλά, η οποία προκύπτει ως έλλειμμα του είδους ροδάκινα χυμός και την αφαίρεσε από την ποσότητα του πλεονάσματος που προέκυψε στις ποικιλίες του είδους ροδάκινα, δεδομένου ότι πράγματι ένα μέρος της ποσότητας των παραληφθέντων φρούτων δεν είναι εφικτό να πουληθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα με αποτέλεσμα την φυσική απομείωση, τόσο του βάρους τους, όσο και της ποιότητάς τους. Η εν λόγω ποσότητα έγινε δεκτή, καθότι δεν υπήρχαν αντίστοιχες ποσότητες εισαγωγής ροδάκινων που προορίζονταν απευθείας για παρασκευή χυμού.

Επειδή, μετά την εξέταση του υπομνήματος του προσφεύγοντος προέκυψε ότι η διαφορά των 18.478,00 κιλών αγροτικών προϊόντων (φρούτων) για το φορολογικό έτος 2015, προέρχεται από πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός συνολικής αξίας 8.869,44 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.153,02 ευρώ, χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο εσόδου σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης, αναγνώρισε στο φορολογικό έτος 2016 ποσότητα ήτοι 72.505,20 κιλά, η οποία προέκυψε ως έλλειμμα του είδους ροδάκινα χυμός και την οποία αφαίρεσε από την ποσότητα του πλεονάσματος στις ποικιλίες του είδους ροδάκινα, καθότι ένα μέρος της ποσότητας των παραληφθέντων φρούτων δεν είναι εφικτό να πουληθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα με αποτέλεσμα την φυσική απομείωση τόσο του βάρους τους, όσο και της ποιότητάς τους. Η εν λόγω ποσότητα έγινε δεκτή, καθότι δεν υπήρχαν αντίστοιχες ποσότητες εισαγωγής ροδάκινων που προορίζονταν απευθείας για χυμοποίηση.

Επειδή, η συνολική ποσότητα πλεονάσματος που προσδιόρισε ο έλεγχος για κάθε ποικιλία του είδους ροδάκινα, ήτοι 183.643,00 κιλά, συμψηφίζεται με την παραπάνω ποσότητα του χυμού ήτοι 72.505,20 κιλά, ενώ η εναπομείνασα ποσότητα, ήτοι 111.137,80 κιλά θεωρείται πλεόνασμα του είδους ροδάκινα, για το οποίο δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου και προστέθηκε στην ποσότητα πλεονάσματος που προέκυψε για τα λοιπά είδη με συνολική διαφορά πλεονάσματος 183.643 κιλών.

Επειδή, μετά την εξέταση του υπομνήματος του προσφεύγοντος, προέκυψε ότι η διαφορά των 272.584,80 κιλών αγροτικών προϊόντων (φρούτων), για το φορολογικό έτος 2016, προέρχεται από πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός, συνολικής αξίας 158.644,35 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 20.623,76 ευρώ χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο εσόδου σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 11§1,2 του ν.4308/2015 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων δεν θέτει κανένα νέο στοιχείο πέρα από τα στοιχεία/δικαιολογητικά που είχε ήδη θέσει στη διάθεση του ελέγχου σε απάντηση του στο Σημείωμα Διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό :

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη 2015 και 2016, ορίζει στο **άρθρο 21, 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, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «2. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).»

Επειδή, περαιτέρω, για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, κατά τα υπό κρίση έτη ίσχυε το άρθρο 23 του ν. 4384/2016, σύμφωνα με το οποίο «1. Αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών

μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελεί κέρδος. Για φορολογικούς σκοπούς διανομής του πλεονάσματος και τήρησης των αποθεματικών, τηρούνται διακριτοί λογαριασμοί για το σχηματισμό των πλεονασμάτων και των κερδών.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1042/06-03-2018**, με θέμα «φορολογική μεταχείριση των πλεονασμάτων που προέρχονται από τις συναλλαγές Αγροτικού Συνεταιρισμού (Α.Σ.) με τα μέλη του και με μέλη – επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 και του άρθρου 29 του ν. 4384/2016, ορίζονται τα εξής : «Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.4015/2011 ορίζεται ότι τα **πλεονάσματα** της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ και ΑΕΣ που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται κατά πλειοψηφία από ΑΣ, τα οποία διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών τους ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρηση τους ως κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση.

2. Οι διατάξεις αυτές ουσιαστικά τέθηκαν σε ισχύ από 29.08.2014 (έναρξη ισχύος του Ν. 4282/2014), δεδομένου ότι τότε καταργήθηκε η παρ.11.β.του άρθρου 321 του Ν.4072/2012 η οποία είχε αρχικώς καταργήσει την παρ. 11 του άρθρου 15 του Ν.4015/2011 . Οι ως άνω διατάξεις ίσχυσαν μέχρι 26.4.2016 (έναρξη ισχύος του Ν. 4384/2016).

3. Από τη Διοίκηση έχει διευκρινιστεί, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του πλεονάσματος των αγροτικών συνεταιρισμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4015/2011, ότι επειδή οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν καταργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, ως ειδικότερες κατισχύουν αυτών του Ν.4172/2013 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά (σχετ. το ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016 έγγραφό μας).

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4384/2016 ορίζεται ότι αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελεί κέρδος. Για φορολογικούς σκοπούς διανομής του πλεονάσματος και τήρησης των αποθεματικών, τηρούνται διακριτοί λογαριασμοί για το σχηματισμό των πλεονασμάτων και των κερδών.

5. Επίσης, με την παράγραφο 3 του άρθρου 29 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ, που διανέμονται στα μέλη και στα μέλη - επενδυτές, εφόσον συναλλάσσονται με τον ΑΣ, σύμφωνα με το άρθρο 23, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στον ΑΣ.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου του άρθρου 21 του 4172/2013 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.

7. Από τη Διοίκηση έχει διευκρινιστεί ότι ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζεται για δραστηριότητες εκμετάλλευσης του εξοπλισμού των αγροτών (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 αγροτικών προϊόντων ή τρίτος για υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος σε άλλες αγροτικές εκμεταλλεύσεις δεν αποτελεί αγροτικό εισόδημα, με εξαίρεση την εκτροφή πτηνών (φασόν πτηνοτροφικών) (σχετ. το 1109216 ΕΞ2014/24.7.2014 έγγραφο και ΠΟΛ. 1116/2015 εγκύκλιος).

Από τη γραμματική διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων (άρθρο 23 του Ν.4384/2016) προκύπτει ότι ο όρος συναλλαγές δεν περιορίζεται αποκλειστικά στην παραγωγή προϊόντων αλλά δύναται να περιλαμβάνει και δραστηριότητες εκμετάλλευσης εξοπλισμού ή παροχή υπηρεσιών προς και από τον συνεταιρισμό.

8. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο έχει διευκρινιστεί ότι για να αντιμετωπισθεί φορολογικά μια δραστηριότητα ως αγροτική πρέπει τα πωλούμενα προϊόντα **να παράγονται αποκλειστικά από τον πωλητή τους-παραγωγό**.

9. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3874/2010 ορίζεται ότι στις δραστηριότητες της αγροτικής εκμετάλλευσης περιλαμβάνεται εκτός από την παραγωγή των προϊόντων και η αποθήκευση, τυποποίηση, συσκευασία και η εν γένει τοποθέτηση μέχρι και του σταδίου της χονδρικής και λιανικής πώλησης αποκλειστικά των προϊόντων **που παράγει η ίδια η αγροτική εκμετάλλευση**, καθώς και η πρώτη χωρική ή οικοτεχνική μεταποίησή τους, η θαλάσσια αλιεία, η αλιεία εσωτερικών υδάτων, η σπογγαλιεία, η οστρακαλιεία, η υδατοκαλλιέργεια, ως και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων.

10. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω και δεδομένου ότι αφενός ο σχηματισμός του πλεονάσματος δεν συνδέεται αποκλειστικά με έσοδα (για το φυσικό πρόσωπο) από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων και αφετέρου δεν συνδέεται άμεσα με την ίδια παραγωγή των φυσικών προσώπων (το πλεόνασμα δημιουργείται από συναλλαγές του ΑΣ με μέλη αλλά και με μέλη - επενδυτές), **το πλεόνασμα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ, που διανέμεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 του**

Ν.4015/2011 και του άρθρου 29 του Ν.4384/2016 , στα μέλη και στα μέλη - επενδυτές, κατά περίπτωση, εφόσον συναλλάσσονται με τον ΑΣ, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τον χρόνο που λαμβάνεται η απόφαση διανομής του από τη Γ.Σ. του Συνεταιρισμού.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 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.» Στο **άρθρο 23**, 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 με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1216/1.10.2014**, κοινοποιήθηκαν διατάξεις σχετικά με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ορίζεται ότι : «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 εκπιπτόμενες 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.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον

προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών : [...]

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 τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1055/4-5-2016**, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα τα δεδομένα των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού και του βιβλίου «Απογραφών και Ισολογισμών», όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 5-7 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων συνεταιρισμός αντιμετώπισε τις συναλλαγές (αγορές προϊόντων) ως συναλλαγές με τρίτους (αγρότες μη μέλη), εκπίπτοντας από τα ακαθάριστά του έσοδα, το κόστος πωληθέντων, προσδιορίζοντας αρχικά το μικτό αποτέλεσμα στο ύψος των 22.570,41€ για το φορολογικό έτος 2015 και στο ύψος των -24.113,21 (αρνητικό μικτό αποτέλεσμα) για το φορολογικό έτος 2016. Περαιτέρω, με την προσθήκη στα μικτά αποτελέσματα, των εσόδων παρεπόμενων ασχολιών (προμηθειών), των εσόδων κεφαλαίων και την αφαίρεση των

εξόδων διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης και εξόδων κεφαλαίων, προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα στο ύψος των 13.196,28€ (καθαρά κέρδη) για το φορολογικό έτος 2015 και στο ύψος των -16.801,13€ (καθαρές ζημίες) για το φορολογικό έτος 2016. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού εκ μέρους της φορολογικής αρχής, των φορολογητέων κερδών και περί ύπαρξης πλεονάσματος, απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι, μέσα από τις εγγραφές των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ν), προκύπτει ότι ο ίδιος ο συνεταιρισμός αντιμετώπισε όλες τις συναλλαγές του με τους αγρότες, ως συναλλαγές με τρίτους (μη μέλη του) και προσδιόρισε το διαχειριστικό υπόλοιπο της κάθε χρήσης, όχι ως πλεόνασμα, αλλά ως κέρδη.

Επειδή τα ως άνω αποτελέσματα μετέφερε ο αγροτικός συνεταιρισμός, με τις α/α καταχώρησης .../08-03-2018 και ../07-04-2018 2^{ες} τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (έντυπα Ν) φορολογικών ετών 2015 και 2016, ως κέρδη που υπάγονται σε φορολόγηση.

Επειδή, στο έντυπο Ν, καταχωρούνται τα συνολικά κέρδη: (α) «πλεονάσματα» και β) «κέρδη από «μη μέλη» του ΑΣ») και στην συνέχεια γίνεται (θετική) φορολογική αναμόρφωση του «πλεονάσματος».

Ειδικότερα:

«Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ:
Στον **κωδικό 474** Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται και τα ποσά των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών του ν.4384/2016, διανεμηθέντων και μη, προκειμένου οι εν λόγω συνεταιρισμοί να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος, καθόσον τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται στο όνομά τους, αλλά στο όνομα των μελών τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.4384/2016 (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφο).

Επειδή, από την επισκόπηση των υποβληθέντων εντύπων Ν για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, προκύπτει ότι ο προσφεύγων αγροτικός συνεταιρισμός, δε συμπλήρωσε στον κωδικό 474 κανένα ποσό (πλεόνασμα), αλλά μόνο κέρδη ύψους 13.196,28€ για το φορολογικό έτος 2015 και ζημίες ύψους 16.801,13 €, όπως τα ως άνω αποτελέσματα προσδιορίστηκαν και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αγορές εμπορευμάτων που πραγματοποίησε για το φορολογικό έτος 2015, ύψους 95.452,45 € και δαπάνες ύψους 314.703,54€, που πραγματοποίησε για το φορολογικό έτος 2016, (όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στις σελίδες 14-16 της έκθεσης), υπερβαίνουν τα 500,00 €, για τις οποίες η τμηματικής ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τραπεζικό

μέσο πληρωμής, αλλά με την καταβολή μετρητών, ως εκ τούτου ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ε' του ν. 4172/2013.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, για τις λοιπές πράξεις (πράξεις επιβολής προστίμων) δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
.../17-12-21	2015	14.515,75	7.257,88	21.773,63
.../17-12-21	2016	59.782,20	29.891,10	89.673,30

2. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Κύριος φόρος	πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
.../17-12-21	2015	12.449,52	4.058,99	16.508,51
.../17-12-21	2016	24.159,75	1.768,00	25.927,75

3. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Ύψος προστίμου
.../17-12-21	2015	576,51
.../17-12-21	2016	10.311,88
.../17-12-21	2021	500,00

4. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013

Αρ. πράξης	Φορ. έτος	Ύψος προστίμου
.../17-12-21	2015	1.200,00
.../17-12-21	2016	1.500,00

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 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.