



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3468

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
Fax : 2131604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθμ. 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 29/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ., κατοίκου του Δήμου, κατά: α) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 και β) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 & 2 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καθώς και την από 05/05/2022 έκθεση εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 30/05/2022, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε στο μητρώο δήλωση μεταβολής δραστηριοτήτων και μετάταξης στο κανονικό καθεστώς αγροτών κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 & 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν είχε τηρήσει για την δραστηριότητα του λιανοπωλητή αγροτικών και μη προϊόντων τα προβλεπόμενα από τα ΕΛΠ βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, δηλαδή της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα δηλώνει αγρότισσα ειδικού καθεστώτος. Στις 8/10/2021 και ώρα 14:00, διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό/2021 εντολής προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα, όπου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση διέθετε προς πώληση **αγροτικά και μη προϊόντα**. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι διέθετε αγροτικά της προϊόντα, όπως λάδι, ελιές, πάστα ελιάς, προς πώληση σε κατάσταση δικής της εκμετάλλευσης καθώς και **μη αγροτικά** της προϊόντα, όπως αμύγδαλα, σύκα, τυρί και προϊόντα που δεν είναι αγροτικά διότι έχουν υποστεί επεξεργασία που προσδίδει σε αυτά χαρακτήρα βιοτεχνικών προϊόντων, όπως κουλούρια, μπισκότα, καλάθια (των οποίων οι πρώτες ύλες δεν είναι δικής της παραγωγής αλλά η προμήθεια τους προέρχεται από τρίτους προμηθευτές ή παραγωγούς). Από τις παραπάνω διαπιστώσεις προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών, αλλά **εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς αφού πουλάει αγροτικά προϊόντα που δεν είναι παραγωγή της ως αγρότισσα**. Ύστερα από τ' ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα ασκεί δραστηριότητες του εμπόρου-λιανοπωλητή αγροτικών και μη προϊόντων, αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούται βάση του άρθρου 13 του ΚΦΔ να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Καθόσον δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία και δεν δήλωσε στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. την άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων της και την ένταξη της στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, της επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά τη ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- Ο έλεγχος δεν διέλαβε την απαιτούμενη αιτιολογία, η οποία να στηρίζει, κατά νόμο ή ουσία, την επιβολή των επίμαχων προστίμων. Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου, επί του οποίου στηρίχθηκε ο επίμαχος σε βάρος της φορολογικός καταλογισμός, το αρμόδιο ελεγκτικό κλιμάκιο δεν επικαλείται, ούτε αποδεικνύει έστω και ένα συγκεκριμένο πραγματικό περιστατικό, από το οποίο θα μπορούσε να προκύψει ότι ελάμβανε χώρα η άσκηση από μέρους της δραστηριότητα του λιανοπωλητή μη αγροτικών προϊόντων. Δεν γίνεται δε μνεία, έστω και ενδεικτική, εκείνων των μη αγροτικών προϊόντων που δήθεν διέθετε προς πώληση κατά την ώρα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.2859/2000, ως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών.

β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση.

Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...

3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές, γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 και 5 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους...

5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι:

α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,

β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,

γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

δ) παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε..

Η ένταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από την ημερομηνία κατά την οποία συντρέχει μία των προϋποθέσεων της ανωτέρω περίπτωσης. Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση έναρξης ή μεταβολών, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.4174/2013 (Α' 170)...

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1055/2014** ορίζεται ότι: «**1. Απαλλάσσονται, από 1.1.2014, από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα, κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000). Σε περίπτωση μη πλήρωσης ενός εκ των ανωτέρω κριτηρίων, εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και οι εν λόγω αγρότες εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με δυνατότητα μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων, εφόσον δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Όσοι αγρότες πληρούν ένα από τα κριτήρια αυτά και δεν ασκήσουν την επόμενη διαχειριστική περίοδο την αγροτική τους εκμετάλλευση ούτε δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.»**

Επειδή Σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1201/2016** με Θέμα την Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4410/2016 σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων: «**...3. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, πλέον όχι μόνο λόγω του ότι η αγροτική δραστηριότητά τους δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής εκμετάλλευσης κατά το άρθρο 42 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του ΦΠΑ, όπως εξάλλου ανέκαθεν ίσχυε (παρ. 5, περ. α' και β' αλλά για πρώτη φορά και λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και αγροτουριστικών μονάδων (παρ. 5, περ. γ'), καθώς και λόγω πραγματοποίησης παραδόσεων των αγροτικών τους προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων (παρ. 5, περ δ').**

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της ανωτέρω παραγράφου, οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό....

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της εν λόγω παραγράφου, από 1.1.2017 υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της αγροτικής τους δραστηριότητας οι αγρότες οι οποίοι παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. Πρόκειται για τις περιπτώσεις των αγροτών που έως και 31.12.2016 είχαν δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ με το συντελεστή 6% για τις πωλήσεις τους προς άλλους υποκειμένους στο φόρο και με το συντελεστή 3% για τις λοιπές, ως άνω, πωλήσεις των προϊόντων τους...

Όσον αφορά στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 41, παρόλο που δεν περιλαμβάνουν νέους περιορισμούς ως προς την ένταξη στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, εντούτοις για λόγους ορθής εφαρμογής τους κρίνεται αναγκαίο να επισημανθούν, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:...

Περίπτωση β': σύμφωνα με τη συγκεκριμένη περίπτωση, ο αγρότης που προβαίνει σε επεξεργασία των προϊόντων του και η εν λόγω επεξεργασία προσδίδει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς αγροτών για τα προϊόντα που επεξεργάζεται και διαθέτει ως βιομηχανικό ή βιοτεχνικό προϊόν και οι πωλήσεις του κατ' αρχήν υπάγονται στο ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι ο αγρότης εξακολουθεί να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς, έστω και αν πωλεί τα προϊόντα του ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής του παραγωγής, και εφόσον μετά την επεξεργασία αυτή, τα προϊόντα του δεν χαρακτηρίζονται ως βιομηχανικά ή βιοτεχνικά.

Στο πλαίσιο αυτό π.χ. ο ελαιοπαραγωγός που πωλεί το λάδι σε τενεκέδες ή ο αγρότης που πωλεί εμφιαλωμένο κρασί ή τσίπουρο, το οποίο δεν έχει υποστεί ιδιαίτερη επεξεργασία, αλλά είναι προϊόν φυσικής ζύμωσης, ή ο κτηνοτρόφος που παρασκευάζει τυρί με συνήθη μέσα, καθώς και ο αγρότης που μαζεύει διάφορα βότανα και τα συσκευάζει σε μικρά σακουλάκια, δεν μπορεί να αποκλειστεί από το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών.

Σχετική, με το εν λόγω θέμα, είναι η εγκύκλιος ΠΟΛ.1132/10.4.1996, η οποία κοινοποίησε τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ 783/95, σύμφωνα με την οποία, εφόσον οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη δεν φέρουν τα χαρακτηριστικά της βιομηχανικής ή βιοτεχνικής δραστηριότητας, έτσι ώστε να δημιουργείται νέο προϊόν και, εφόσον δεν έχουμε μαζική παραγωγή, τότε οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, βάσει του άρθρου 42, παρ. 3, περ. ε', του Κώδικα ΦΠΑ, εντάσσονται στο πλαίσιο των αγροτικών δραστηριοτήτων και ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1010/2018** με Θέμα Παροχή συμπληρωματικών διευκρινίσεων σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, αναφέρεται για τους κάτοχους αδειών άσκησης υπαίθριου στίσιμου ή πλανόδιου εμπορίου :

«.....Περαιτέρω με το άρθρο 22 του Ν.4264/2014 ρυθμίζεται η χορήγηση των αδειών άσκησης δραστηριότητας πωλητή υπαίθριου στίσιμου ή πλανόδιου εμπορίου. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του εν λόγω νόμου, ορίζεται ότι προϋπόθεση για την άσκηση της δραστηριότητας υπαίθριου πλανοδίου εμπορίου είναι να έχει πραγματοποιηθεί δήλωση έναρξης του επιτηδεύματος του γυρολόγου ή άλλης εμπορικής δραστηριότητας.

Επιπρόσθετα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 254/2005 ρυθμίζεται η έκδοση άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου σε παραγωγούς για την πώληση από τους παραγωγούς γεωργικών, αμπελουργικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, μελισσοκομικών προϊόντων καθώς και παραδοσιακών ειδών λαϊκής τέχνης χειροτεχνημάτων και έργων τέχνης πρωτότυπης καλλιτεχνικής δημιουργίας ίδιας παραγωγής. Επιπλέον σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με το υπ' αριθμ πρωτ.Κ1841/18.3.2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, για την χορήγηση της ανωτέρω άδειας σε παραγωγούς δεν εφαρμόζονται οι προϋποθέσεις που

ορίζονται στο άρθρο 1 του Π.Δ. 254/2005, δηλαδή ουσιαστικά δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης-έναρξης επιτηδεύματος.

Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι οι αγρότες-κάτοχοι (σύμφωνα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 254/2005) άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου παραγωγού, στην οποία αναγράφονται συγκεκριμένα τα αγροτικά προϊόντα για τα οποία μπορεί να γίνει πώληση και οι οποίοι πραγματοποιούν αποκλειστικά και μόνο πωλήσεις αγροτικών προϊόντων ίδιας παραγωγής (πλανόδια ή στάσιμα και όχι σε λαϊκές αγορές) υπάγονται, τηρουμένων των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 41 του Ν.2859/2000, στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω αγρότες- κάτοχοι άδειας άσκησης υπαίθριου εμπορίου παραγωγού, που διενεργούν πωλήσεις σε μη υποκειμένους και αγρότες του ειδικού καθεστώτος υποχρεούνται στην έκδοση του ειδικού στοιχείου, της παραγράφου 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ και εγγράφονται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41, παραγρ. 12, τρίτο εδάφιο).

Αντίθετα όλοι οι άλλοι κάτοχοι (σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4264/2014) άδειας άσκησης δραστηριότητας πωλητή υπαίθριου στάσιμου ή πλανόδιου εμπορίου, που δεν πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και παράλληλα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ΕΛΠ ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 του άρθρου 1 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν.2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Ν.4093/2012 του άρθρου 1 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «3. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Απαλλάσσονται επίσης οι αγρότες του ειδικού

καθεστώτος Φ.Π.Α., όπως ορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους, ή το ποσό επιστροφής Φ.Π.Α., ή το ποσό της επιδότησης που λαμβάνουν ανά φορολογικό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' , στ' και ιγ' της παραγράφου 1,...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ και η' της παραγράφου 1...»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος κατόπιν αναζήτησης από το Δήμο, έλαβε αντίγραφο της από 22/3/2006 και με αρ...../06 Απόφασης του Δημοτικού Συμβουλίου, με την οποία εγκρίθηκε η αίτηση της προσφεύγουσας για την τοποθέτηση περίπτερου πώλησης Παραδοσιακών Προϊόντων στο Δημοτικό Διαμέρισμα Σύμφωνα με την απόφαση, το δικαίωμα χρήσης ήταν αυστηρά για πώληση Προϊόντων, η κατασκευή πραγματοποιήθηκε με δαπάνη από τον εκμεταλλευτή, σύμφωνα με τις προδιαγραφές του Δημοτικού Συμβουλίου και η παραχώρηση για δύο έτη ήταν δωρεάν.

Κατόπιν αναζήτησης από τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών ενισχύσεων Προσανατολισμού και εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.) ο έλεγχος έλαβε το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφο στο οποίο αναφέρεται ότι η παραγωγός , σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα του ΟΠΕΚΕΠΕ υπέβαλε ενιαία αίτηση ενίσχυσης για το έτος 2020 στην οποία δηλώθηκαν 2 αγροτεμάχια με ομάδα καλλιέργειας, συνολικής έκτασης 1,74 εκταρίων, ενώ για το έτος 2021 δεν υπέβαλλε αίτηση.

Επειδή, τα προϊόντα που η επιχείρηση διέθετε προς πώληση στον παραπάνω χώρο (περίπτερο), σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από την ίδια στοιχεία αναφέρονται αναλυτικά στις σελ 21-22 της οικείας έκθεσης ελέγχου και αφορούν τις παρακάτω κατηγορίες προέλευσης προϊόντων: Ελαιοπαραγωγή, αμπέλια, αρτοσκευάσματα / ζαχαροπλαστική, μελισσοκομικά, σιτηρά, φρούτα λαχανικά / καρπούς, βότανα, είδη λαϊκής τέχνης και ζωικά προϊόντα.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις η προσφεύγουσα ως ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ μπορούσε να πουλά στο ειδικό καθεστώς αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, αποκλειστικά τα αγροτικά της προϊόντα, δηλαδή τα προϊόντα ελιάς, φυσικά ή χωρίς να έχουν υποστεί ιδιαίτερη επεξεργασία, καθώς και διάφορα βότανα που ως αγρότης μαζεύει και τα συσκευάζει σε μικρά σακουλάκια, με την προϋπόθεση να μην παραδίδονται σε λαϊκές αγορές ή σε δικό της κατάστημα.

Επειδή στον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στις 8/10/2021 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διέθετε αγροτικά της προϊόντα, όπως λάδι, ελιές, πάστα ελιάς, προς πώληση σε κατάστημα δικής της εκμετάλλευσης καθώς και μη δικής της παραγωγής αγροτικά προϊόντα, όπως αμύγδαλα, σύκα, τυρί και προϊόντα που δεν είναι αγροτικά διότι έχουν υποστεί επεξεργασία που προσδίδει σε αυτά χαρακτήρα βιοτεχνικών προϊόντων, όπως κουλούρια, μπισκότα, καλάθια (των οποίων οι πρώτες ύλες δεν είναι δικής της παραγωγής αλλά η προμήθεια τους προέρχεται από τρίτους προμηθευτές ή παραγωγούς).

Επειδή επομένως διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ασκεί δραστηριότητες του εμπόρου - λιανοπωλητή αγροτικών και μη προϊόντων, αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και προς τούτο υποχρεούται βάση του άρθρου 13 του ΚΦΔ να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Εφόσον δεν τήρησε τα προβλεπόμενα λογιστικά αρχεία και δεν δήλωσε στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. την άσκηση των εμπορικών δραστηριοτήτων της και την ένταξη της στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, ο έλεγχος ορθά προέβη στην επιβολή των προβλεπόμενων προστίμων με τις προσβαλλόμενες πράξεις και ο ισχυρισμός της περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου είναι αβάσιμος και πρέπει ν' απορριφθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, 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.»

Επειδή στην ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31-12-2013 σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ορίζεται ότι: «...Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα

του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του...»

Επειδή οι προαναφερόμενες διαπιστώσεις ελέγχου γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, την στιγμή του ελέγχου, με το με αριθμό/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο αναφέρονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και με το οποίο κλήθηκε, αν επιθυμεί, να υποβάλει εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του Σημειώματος τις απόψεις της, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο.

Επίσης για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε επί τόπου και ο με αριθμό/2021 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου στον οποίο επίσης αναφέρεται η διαπίστωση της διάθεσης από μέρους της προς πώλησης μη αγροτικών προϊόντων.

Τα ως άνω έγγραφα μετά την σύνταξη τους υπογράφηκαν από την προσφεύγουσα και της επιδόθηκαν τα σχετικά αντίγραφα. Στη συνέχεια, στις 26 Οκτωβρίου 2021, με το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου/2021 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΑΠΟΨΕΩΝ, η προσφεύγουσα διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις — αντιρρήσεις της κατά των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου.

Με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της σχετικά με το σημείωμα διαπιστώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/05/2022 έκθεση εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενη πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Συνολικό ποσό: 100,00 €

β) της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 παρ. 1 & 2 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Συνολικό ποσό: 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.