



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 03/01/2023

Αριθμ. Αποφ.: 45

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.... **Ι.Κ.Ε**», με ΑΦΜ:,

με έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμ. .../06-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2021 και **β)** της με αριθμ. .../06-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρ.58^Α του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ./05-09-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....**Ι.Κ.Ε.**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/06-0-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. **ποσού 8.040,89€** λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης ύψους 61.852,98€ πλέον Φ.Π.Α. 8.040,89€.
- Με την με αριθμό/06-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.020,45€, λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου εσόδων καθαρής αξίας 61.852,98 πλέον Φ.Π.Α. 8.040,89€

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 06-06-2022 εκθέσεων ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στην επιχείρηση με την επωνυμία «.... . . . Ι.Κ.Ε.», με κύριο αντικείμενο εργασιών «*χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών*», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../21-02-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικής περιόδου 1/7/2021 – 30/11/2021, βάσει της οποίας απεστάλη ταχυδρομικά η με αριθμό πρωτ./11-01-2022 πρόσκληση προσκόμισης όλων των φορολογικών αρχείων της περιόδου 01/07/2021 – 30/11/2021. Από προγενέστερο έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α., βάσει της .../10-09-2021 εντολής ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το χρονικό διάστημα 01/09/2020 – 30/06/2021, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. .../08-09-2020 τιμολόγιο έκδοσης της επιχείρησης «.... – Α.Ε.», αγόρασε ένα βαμβακοσυλλέκτη κατασκευαστή JOHNDDEERHPA τύπου ,,,,,,,,,, με αριθμό πλαισίου ,,,,,,,,,, έτος 1^{ης} κυκλοφορίας 2021, καθαρής αξίας 390.000,00€ πλέον Φ.Π.Α.

93.600,00€. Από τις ενιαίες δηλώσεις εκμετάλλευσης έτους 2021 των μελών της Ι.Κ.Ε. προκύπτει ότι οι εκτάσεις με καλλιέργεια βάμβακος που κατέχουν τα μέλη της ανέρχονται σε 1.048,10 στρέμματα, ενώ η ΙΚΕ δεν δηλώνει έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους του βαμβακοσυλλέκτη. Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., στις 19-11-2021, πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην προσφεύγουσα επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι οι ώρες λειτουργίας που αναγράφονταν στο ηλεκτρονικό ταμπλό του βαμβακοσυλλέκτη ήταν 575. Από τις πληροφορίες που παρείχε στη διάρκεια της αυτοψίας ο κ. , , μέλος της Ι.Κ.Ε. και σύζυγος της διαχειρίστριας, σχετικά με τη χρέωση της συλλογής του βαμβακιού ανά στρέμμα, ανέφερε ότι η χρέωση ανέρχεται σε 20,00€ με 23,00€ το στρέμμα. Από πληροφορίες που συγκέντρωσε ο έλεγχος από άλλους βαμβακοσυλλέκτες αγρότες, η χρέωση ανέρχεται σε 22,00€ με 23,00€ το στρέμμα. Επίσης, ο έλεγχος στα πλαίσια του άρ.14 του ΚΦΔ ζήτησε πληροφορίες από τον προμηθευτή του βαμβακοσυλλέκτη σχετικά με τη δυνατότητα συλλογής βάμβακος, ο οποίος με την υπ' αριθμ. .../03-12-2021 επιστολή του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι το συγκεκριμένο μηχάνημα είναι ικανό να συλλέξει κατά προσέγγιση δέκα στρέμματα την ώρα (πρώτο χέρι).

Βάσει των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι ώρες λειτουργίας του βαμβακοσυλλέκτη ήταν 575, ο έλεγχος αναγνώρισε 5% των ωρών για διαδρομή από και προς τις καλλιέργειες βάμβακος, με τις καθαρές ώρες συλλογής βάμβακος να ανέρχονται σε 546,25€ επί 10 στρέμματα /ώρα = 5.462,50 στρέμματα. Δεδομένου ότι οι εκτάσεις των μελών της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 1.048,12 στρέμματα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το υπόλοιπο των στρεμμάτων καλλιέργειας βαμβακιού από το βαμβακοσυλλέκτη 4.414,38 στρέμματα, αφορά τρίτα πρόσωπα. Επομένως, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδων ύψους 101.530,74€ (4.414,38 στρέμματα x 23 ευρώ το στρέμμα) πλέον φ.π.α. 13.990,00€.

Κατόπιν αυτού, συνέταξε και επέδωσε στις 28-02-2022 το υπ' αριθμ. .../2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις φ.π.α & προστίμου του αρ. 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, επί του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε το υπ' αριθμ./15-04-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων, Ο έλεγχος αποδέχτηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, μεταξύ των οποίων και ότι ο βαμβακοσυλλέκτης χρησιμοποιήθηκε και το 2020 για τη συλλογή βάμβακος, καθώς και ότι πραγματοποιήθηκε συλλογή βάμβακος και για πρώτο χέρι και για δεύτερο και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/05-09-2022ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

1. Μη κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εγγράφων που αναφέρονται ως συνημμένα στις προσβαλλόμενες πράξεις (φωτογραφία ψηφιακής οθόνης βαμβακοσυλλέκτη, δελτίο πληροφοριών .../18-11-2021 και .../9-5-2022 προς – Α.Ε. με ΑΦΜ:, απαντητικά έγγραφα .../01-12-2021 και/09-05-2022 έγγραφα), με αποτέλεσμα την αδυναμία της

προσφεύγουσας να απαντήσει αιτιολογημένα, επαρκώς και να αντικρούσει τους ισχυρισμούς, όπως αυτοί αποτυπώνονται στις προσβαλλόμενες πράξεις.

2. Προβαλλόμενος για πρώτη φορά ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής σχετικά με την ένδειξη της αναφερόμενης φωτογραφίας ψηφιακής οθόνης του βαμβακοσυλλέκτη. Από το σημείωμα διαπιστώσεων και την έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι οι ώρες που διαπίστωσε ο έλεγχος ότι έφερε ο βαμβακοσυλλέκτης κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 19-11-2021 αφορούσε συνολικά το μηχάνημα, ήτοι τον κινητήρα του μηχανήματος. Για πρώτη φορά προβάλλεται από τη φορολογική αρχή ο ισχυρισμός ότι οι 575 ώρες αφορούν τη λειτουργία του συλλεκτικού της βαμβακοσυλλεκτικής μηχανής.
3. Πλήρης αιτιολόγηση των 575 ωρών της βαμβακοσυλλεκτικής μηχανής στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις των μελών της (ημερήσια δελτία εργασιών και κινήσεων).
4. Αυθαίρετος και αναπόδεικτος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα «ημερήσια δελτία εργασιών και κινήσεων» συντάχθηκαν μετά την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων, καθώς κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από πραγματικά περιστατικά, ενώ δεν υπάρχει υποχρέωση δημοσίευσης των ανωτέρω αρχείων. Αντίστοιχα, δεν υπάρχει υποχρέωση δημοσίευσης του από 10-09-2020 πρακτικού της γενικής συνέλευσης των μελών της εταιρείας, καθώς το περιεχόμενό του αφορά σε στοιχεία χρήσης της μηχανής και στις εσωτερικές σχέσεις των μελών της εταιρείας.
5. Εν μέρει αποδοχή των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας στο από 15-04-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. Αναληθής ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο κ.... ανέφερε προφορικά κατά τη διάρκεια της αυτοψίας του προηγούμενου ελέγχου ότι πραγματοποιείται μόνο ένα χέρι συλλογής βάμβακος.
6. Επικουρικά αίτημα επανυπολογισμού της διαφοράς φόρου. Ο έλεγχος αποδέχθηκε την ωριαία καθημερινή συντήρηση – εφοδιασμό του βαμβακοσυλλέκτη, σύμφωνα με την απάντηση του προμηθευτή, αλλά δεν υπολόγισε ότι κάθε 40 στρέμματα απαιτείται μισή ώρα για τον καθαρισμό των σητών. Επομένως, εσφαλμένα υπολογίζει 29 ώρες για τον καθαρισμό των σητών. Εσφαλμένος ο μέσος όρος λειτουργίας της μηχανής με 14 στρέμματα ανά ώρα. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του κόστους ανά στρέμμα σε 23€, καθώς το κόστος ανέρχεται μεταξύ 20 και 23 ευρώ ανά στρέμμα. Επομένως, έπρεπε να ληφθεί υπόψη ο μέσος όρος 21,50€/στρέμμα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, 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 τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

Επειδή, στο **άρθρο 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, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013(ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013): «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. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρ.37 του ν.4174/2013: «Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου », εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.5 του ν.2690/1999 «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις.

2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή τήρησε τη διαδικασία του άρ. 28 του ν.4174/2013 σύμφωνα με την οποία, στο στάδιο των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου η φορολογική αρχή κοινοποιεί στο φορολογούμενο τις οριστικές πράξεις φόρων & προστίμων και την έκθεση ελέγχου, καθώς με το υπ'αριθμ./28-06-2022 (RE..... &RE.....)έγγραφό της κοινοποίησε με συστημένη επιστολή τόσο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, όσο και στη διαχειρίστρια τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και τις από 6-6-2022 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ως έχουσα έννομο συμφέρον νομιμοποιείται οποτεδήποτε να λάβει γνώση του διοικητικού φακέλου που την αφορά λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρ. 5 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ.). κάτι που, όπως προκύπτει από το φάκελο που συγκροτήθηκε για την κρινόμενη υπόθεση, δεν έπραξε (αίτημα για χορήγηση συγκεκριμένων στοιχείων).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο 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, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το ν.2859/2000(Φ.Π.Α.)ορίζεται ότι: «

Άρθρο 1 Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2 παρ. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 3 παρ. 1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Άρθρο 4 παρ.1 .Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Άρθρο 16 - 1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών».

Επειδή, στο άρ. 58^Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα, ενώ στο άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου 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 το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: ««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».

Επειδή, στην **Πολ. 1003/31-12- 2014** - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο

λειτουργικό και ρυθμιστικό για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από 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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή, ελλείψει ρητής καταγραφής στο νόμο των υποχρεωτικά τηρούμενων λογιστικών αρχείων στην έννοια «λογιστικά αρχεία» περιλαμβάνονται βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά συναλλαγών και άλλα λογιστικά αρχεία στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων, τα οποία ενδεχομένως να προβλέπονται από άλλες, πλην της φορολογικής, νομοθεσίας. (Κ.Φ.Δ. Ιωάννης Φωτόπουλος, εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σελ. 614-615).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Από προγενέστερο έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α., δυνάμει της 916/10-09-2021 εντολής ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το χρονικό διάστημα 01/09/2020 – 30/06/2021,

προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμ./08-09-2020 τιμολόγιο έκδοσης της επιχείρησης «..... – Α.Ε.», αγόρασε ένα βαμβακοσυλλέκτη κατασκευαστή JOHNDDEERΗΠΑ τύπου με αριθμό πλαισίου, έτος 1^{ης} κυκλοφορίας 2021, καθαρής αξίας 390.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 93.600,00€. Η άδεια κυκλοφορίας του βαμβακοσυλλέκτη εκδόθηκε στις 22-03-2021, ενώ ασφαλίστηκε από 15-09-2021 έως 31-12-2021. Από τις ενιαίες δηλώσεις εκμετάλλευσης έτους 2021 των μελών της Ι.Κ.Ε. προκύπτει ότι οι εκτάσεις με καλλιέργεια βάμβακος που κατέχουν τα μέλη της ανέρχονται σε 1.048,10 στρέμματα, ενώ η ΙΚΕ δεν δηλώνει έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους του βαμβακοσυλλέκτη.

- Στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., στις 19-11-2021, πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην προσφεύγουσα επιχείρηση και πιο συγκεκριμένα σε χωράφι βαμβακιού, σύμφωνα με το λογιστή της προσφεύγουσας, στην είσοδο του νομού Κιλκίς, όπου ήταν σταθμευμένος ο βαμβακοσυλλέκτης και διαπιστώθηκε ότι οι ώρες λειτουργίας που αναγράφονταν στο ηλεκτρονικό ταμπλό του βαμβακοσυλλέκτη ήταν 575. Από τις πληροφορίες που παρείχε στη διάρκεια της αυτοψίας ο κ., μέλος της Ι.Κ.Ε. και σύζυγος της διαχειρίστριας, σχετικά με τη χρέωση της συλλογής του βαμβακιού ανά στρέμμα, ανέφερε ότι η χρέωση ανέρχεται στα 23,00€ το στρέμμα. Από πληροφορίες που συγκέντρωσε ο έλεγχος από άλλους βαμβακοσυλλέκτες αγρότες, η χρέωση ανέρχεται σε 22,00€ με 23,00€ το στρέμμα. Επίσης, ο έλεγχος στα πλαίσια του άρ.14 του ΚΦΔ ζήτησε πληροφορίες από τον προμηθευτή του βαμβακοσυλλέκτη σχετικά με τη δυνατότητα συλλογής βάμβακος, ο οποίος με την υπ' αριθμ./03-12-2021 επιστολή του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι το συγκεκριμένο μηχάνημα είναι ικανό να συλλέξει κατά προσέγγιση δέκα στρέμματα την ώρα (πρώτο χέρι).
- Βάσει των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι ώρες λειτουργίας του βαμβακοσυλλέκτη ήταν 575, ο έλεγχος αναγνώρισε 5% των ωρών ως διαδρομή από και προς τις καλλιέργειες βάμβακος, με τις καθарές ώρες συλλογής βάμβακος να ανέρχονται σε 546,25€ επί 10 στρέμματα /ώρα = 5.462,50 στρέμματα. Δεδομένου ότι οι εκτάσεις των μελών της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 1.048,12 στρέμματα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το υπόλοιπο των στρεμμάτων καλλιέργειας βαμβακιού από το βαμβακοσυλλέκτη 4.414,38 στρέμματα, αφορά τρίτα πρόσωπα. Επομένως, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδων ύψους 101.530,74€ (4.414,38 στρέμματα x 23 ευρώ το στρέμμα) πλέον φ.π.α. 13.990,00€.
- Κατόπιν αυτού, συνέταξε και επέδωσε στις 28-02-2021 το υπ' αριθμ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις φ.π.α & προστίμου του αρ. 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, επί του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../15-04-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων, υποστηρίζοντας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν συνυπολογίζει τη χρήση του βαμβακοσυλλέκτη κατά το προηγούμενο έτος, Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2020. Περιορίζεται στο γενικό υπολογισμό των 10 στρεμμάτων /ώρα, χωρίς να

λαμβάνει υπόψη τις ώρες λειτουργίας της μηχανής κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο εκτέλεσης εργασιών επισκευής, συντήρησης και ελέγχου, καθώς και το χρόνο μετακίνησης από το χώρο αποθήκευσης προς τα αγροτεμάχια που βρίσκονται σε διαφορετικές τοποθεσίες και είναι πολυτεμαχισμένα. Δεν λαμβάνει υπόψη τις καιρικές συνθήκες, καθώς και το γεγονός ότι η συλλογή βαμβακιού πραγματοποιείται στα περισσότερα αγροτεμάχια δύο φορές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 10-09-2020 απόφαση της γενικής συνέλευσης των μελών της ΙΚΕ, σχετικά με την άμεση χρήση του βαμβακοσυλλέκτη κατά τον Οκτώβριο και Νοέμβριο του 2020, καθώς και τις δηλώσεις καλλιέργειας των μελών της ΙΚΕ στο έτος 2020 που ανέρχονται σε 852,70 στρέμματα. Επίσης, απόδειξη του ισχυρισμού της αποτελεί το γεγονός ότι δεν υφίστανται παραστατικά παροχής υπηρεσιών συλλογής βάμβακος από οποιονδήποτε τρίτο προς τα μέλη της εταιρείας, σε αντίθεση με το προηγούμενο έτος 2019, όπου η συλλογή βάμβακος είχε πραγματοποιηθεί από τρίτους. Προσκόμισε επίσης τα τιμολόγια παράδοσης – πώλησης της παραγωγής βάμβακος των μελών της ΙΚΕ προς την ΙΚΕ και τα τιμολόγια παράδοσης – πώλησης του βαμβακιού από την προσφεύγουσα προς το εκκοκκιστήριο, παραστατικά αγορών ανταλλακτικών για το βαμβακοσυλλέκτη κατά το έτος 2020 από τον ίδιο προμηθευτή που αγοράστηκε και τα Ημερήσια Δελτία Εργασιών και κινήσεων μηχανής. Επίσης, προσκόμισε ασφαλιστήριο συμβόλαιο της εταιρείας INTERLIFE για το βαμβακοσυλλέκτη για την περίοδο 1-10-2020 ως 1-1-2021, ενώ όπως υποστηρίζει, η έλλειψη άδειας κυκλοφορίας του βαμβακοσυλλέκτη στο έτος 2020 επισύρει μεν πρόστιμο του ΚΟΚ, αλλά δεν αποδεικνύει ότι αυτός δεν χρησιμοποιήθηκε. Οι ώρες λειτουργίας του βαμβακοσυλλέκτη κατά το 2020 ανέρχονται περίπου σε 299,25, εκ των οποίων πραγματικές ώρες συλλογής βάμβακος είναι οι 209 ώρες, καθώς σε αυτές συμπεριλαμβάνονται και οι ώρες για την εκτέλεση ενεργειών επισκευής, συντήρησης, ελέγχου και καθαρισμού της μηχανής. Αντίστοιχα στοιχεία προσκομίζει και για το έτος 2021, σύμφωνα με τα οποία οι ώρες λειτουργίας ανήλθαν σε 491,15, εκ των οποίων οι πραγματικές ώρες συλλογής βάμβακος ανήλθαν σε 343 ώρες. Επίσης, προσκόμισε μισθωτήριο συμβόλαιο σχετικά με τη μίσθωση αποθήκης επί της οποίας αποθηκεύεται το μηχάνημα. Προσκόμισε στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τα συνολικά στρέμματα καλλιέργειας βάμβακος των μελών της ΙΚΕ ανέρχονται σε 1.040,60.

- Στα πλαίσια του ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. (...../10-09-2021 εντολή ελέγχου), η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ'αριθμ./16-09-2021 έγγραφο με το οποίο ζήτησε μεταξύ άλλων την προσκόμιση όλων των φορολογικών βιβλίων και οποιοδήποτε δικαιολογητικό – συνοδευτικό έγγραφο αυτών. Από τον έλεγχο στα λογιστικά αρχεία ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν βρέθηκαν καταχωρημένες λογιστικές εγγραφές καυσίμων, ασφαλιστρών, δαπανών και άλλων αναλώσιμων ειδών που να σχετίζονται με τη χρήση του βαμβακοσυλλέκτη και τη λειτουργία της ΙΚΕ γενικότερα. Κατόπιν αυτού επέδωσε το υπ'αριθμ./09-11-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με την αιτία αγοράς και τον

τρόπο χρήσης του βαμβακοσυλλέκτη από την ημερομηνία αγοράς του στις 8-9-2020 έως την ημέρα της πρόσκλησης. Επί του ως άνω εγγράφου, η διαχειρίστρια κ..... υπέβαλε την υπ' αριθμ./16-11-2021 υπεύθυνη δήλωση, όπου εξηγεί τους λόγους αγοράς του βαμβακοσυλλέκτη, χωρίς να προσκομίσει κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τη χρήση αυτού (ημερήσια δελτία εργασιών και κινήσεων μηχανής). Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου, η φορολογική αρχή κατέγραψε στην από 15-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., παρατηρήσεις που αφορούν στο γεγονός ότι δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης Τ.Π.Υ., παραστατικά εξόδων και λογιστικές εγγραφές καυσίμων, ασφαλιστρών, δαπανών και άλλων αναλώσιμων εξόδων που να σχετίζονται με τη χρησιμοποίηση του βαμβακοσυλλέκτη αλλά και γενικότερα με τη λειτουργία της Ι.Κ.Ε. Περαιτέρω, απέστειλε e-mail στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο του λογιστή της ελεγχόμενης, με το οποίο του συνέστησε να προβεί στην άμεση λογιστική αποτύπωση των εισφορών των μελών για το είδος, την ποσότητα, την ημερομηνία, το παραστατικό στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, καθώς και την αποτύπωση της λειτουργίας του βαμβακοσυλλέκτη που να σχετίζεται με τα πραγματικά γεγονότα και να συνοδεύει την παροχή υπηρεσίας που πραγματοποιεί με τα παραστατικά πώλησης των μελών. Δηλαδή, καταγραφή του γεγονότος σε αντίστοιχο παραστατικό με την ημέρα, αριθμό χωραφιού μέλους, ώρα, στρέμματα που συλλέγει με την ολοκλήρωση της παροχής, ένδειξη χρόνου έναρξης και λήξης του συλλέκτη. Στα πλαίσια της παρούσης εντολής ελέγχου (...../21-2-2022) εστάλη και πάλι η υπ' αριθμ./11-01-2022 πρόσκληση προσκόμισης όλων των λογιστικών αρχείων, χωρίς η προσφεύγουσα να προσκομίσει κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τη χρήση του βαμβακοσυλλέκτη.

- Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο βαμβακοσυλλέκτης χρησιμοποιήθηκε για τη συλλογή βάμβακος στις καλλιέργειες των μελών της και στο έτος 2020. Επίσης, αποδέχθηκε τον ισχυρισμό ότι οι καλλιεργήσιμες εκτάσεις βάμβακος των μελών της ανέρχονται σε 1.049,60 στρέμματα, καθώς επίσης και ότι πραγματοποιήθηκαν δύο «χέρια» για τη συλλογή των στρεμμάτων των μελών της προσφεύγουσας.
- Στη συνέχεια, η φορολογική αρχή απέστειλε στον προμηθευτή του βαμβακοσυλλέκτη το υπ' αριθμ./20-04-2022 έγγραφο με τη φωτογραφία από το ηλεκτρονικό ταμπλό του εσωτερικού μέρους του συγκεκριμένου συλλέκτη και ζήτησε περαιτέρω πληροφορίες και διευκρινίσεις σχετικά με τις τεχνικές προδιαγραφές του εν λόγω βαμβακοσυλλέκτη.
- Επί του ως άνω αιτήματος απάντησε η επιχείρηση «... – Α.Ε.» με το υπ' αριθμ./09-05-2022 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο: *Επί της οθόνης του βαμβακοσυλλέκτη υπάρχουν δύο ενδείξεις, η πάνω ένδειξη αφορά τις στροφές του κινητήρα και καταγράφεται με την έναρξη λειτουργίας του συλλεκτικού. Είναι ένδειξη στιγμιαία που μεταβάλλεται. Η κάτω ένδειξη αφορά τις ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού και καταγράφεται με την έναρξη*

λειτουργίας του συλλεκτικού. Επίσης, για τη σωστή λειτουργία του μηχανήματος απαιτούνται τεχνικές εργασίες σε καθημερινή βάση, όπως είναι το πλύσιμο, το γρασάρισμα συλλεκτικών & τα φυσήματα, οι οποίες προκειμένου να γίνουν πρέπει να βρίσκεται σε λειτουργία η «τουρμπίνα» του βαμβακοσυλλέκτη. Για τη σωστή συντήρηση απαιτείται καθημερινά 1 ώρα πρωινή συντήρηση και μισή ώρα ανά 40 στρέμματα, ανάλογα με την αποφύλλωση και τον τρόπο λειτουργίας. Κάθε 40 στρέμματα απαιτείται γρασάρισμα με αναμμένη τη μηχανή. Επίσης, απαιτείται καθαρισμός dofer, αδραχιών, σίτες. Όταν ο βαμβακοσυλλέκτης κινείται σε πορεία προς και από τα χωράφια χωρίς να συλλέγει βαμβάκι η ένδειξη που καταγράφεται είναι του κινητήρα. Κατά το ξεκίνημα του συλλέκτη σε πορεία σε δρόμο απαιτούνται 10 – 15 λεπτά της ώρας για να «ζεσταθεί». Η μέγιστη ταχύτητα σε πορεία που μπορεί να αναπτύξει ο συλλέκτης σε δρόμο με ασφαλτό είναι 25 χλμ/ώρα, ενώ σε αγροτικό δρόμο/επαρχιακό δρόμο 10=15 χλμ/ ώρα. Η αποτελεσματικότητα του βαμβακοσυλλέκτη στη συλλογή βαμβακιού κυμαίνεται από 50% ως 80% στο «πρώτο χέρι» συλλογής ενός χωραφιού, ενώ η συλλογή κατά το «δεύτερο χέρι» επηρεάζεται από την υγρασία, τα άνοιγμα καρδιών βαμβακιού, τη φθορά του συλλεκτικού και τη ρύθμιση dofer με αδράχτι, την ποικιλία του βαμβακιού και την ταχύτητα κίνησης του βαμβακοσυλλέκτη στο αγροτεμάχιο. Τέλος, στα δύο αριστερά κουτάκια του σταυρού στην ψηφιακή οθόνη αποτυπώνονται οι ώρες λειτουργίας του κινητήρα.

- Από τα παραπάνω, αποδεικνύεται ότι οι 575 ώρες είναι οι ώρες συλλογής του βαμβακιού της τουρμπίνας και αποτυπώνεται όταν ανάβουν τα δεξιά φωτάκια στην ένδειξη του σταυρού της ψηφιακής οθόνης (φωτογραφία). Οι ώρες λειτουργίας του κινητήρα αποτυπώνονται σε άλλη ένδειξη, όταν ανάβουν τα αριστερά φωτάκια του σταυρού στην ψηφιακή οθόνη.
- Στα ημερήσια δελτία που προσκόμισε η προσφεύγουσα αποτυπώνονται οι ώρες λειτουργίας του κινητήρα του βαμβακοσυλλέκτη. Δηλαδή, η προσφεύγουσα αθροίζει όλες τις ώρες των δελτίων, από το πρώτο λεπτό που ανάβει η μηχανή του βαμβακοσυλλέκτη μέχρι το τελευταίο λεπτό που θα σβήσει τον κινητήρα και περιγράφει την τοποθεσία, τη διαδρομή, τις καθημερινές εργασίες, το χρόνο παραμονής. Καταγράφει έτσι τις ώρες λειτουργίας του κινητήρα του βαμβακοσυλλέκτη και στο τέλος αφαιρετικά καταλήγει αυθαίρετα στις ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού (575). Επιπλέον η προσφεύγουσα καταγράφει τις ώρες μέχρι την 28-11-2021, ενώ ο έλεγχος κατέγραψε τις 575 ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού και όχι του κινητήρα μέχρι την ημέρα της αυτοψίας, στις 19-11-2021 (σελ.28-29 της έκθεσης προστίμου). Σε κανένα ημερήσιο δελτίο, από τα προσκομισθέντα, δεν καταγράφονται οι ώρες του συλλεκτικού, ούτε οι ώρες του κινητήρα, παρόλο που οι ενδείξεις αυτές είναι ξεχωριστές επί της ψηφιακής οθόνης. Η προσφεύγουσα αναφέρεται στις ώρες λειτουργίας του κινητήρα και τις ταυτίζει με τις ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού. Οι ώρες του συλλεκτικού εμπεριέχονται στις ώρες του κινητήρα, καθώς όταν η μηχανή συλλέγει βαμβάκι βρίσκεται σε πορεία. Περαιτέρω, θα μπορούσε η προσφεύγουσα, προς διευκόλυνση του ελέγχου, να

αποτυπώσει τις ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού, στις 28-11-2021, καθώς όπως η ίδια υποστηρίζει, η περίοδος συλλογής βάμβακος ολοκληρώθηκε το Νοέμβριο του 2021.

- Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος, από τις 575 ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού - τουρμπίνας κατά την ημέρα της αυτοψίας, στις 19-11-2021, αναγνωρίζει μία ώρα την ημέρα για συντήρηση και εφοδιασμό, καθώς από πρόσθετες πληροφορίες λοιπών βαμβακοκαλλιεργητών η συντήρηση και ο καθαρισμός για τα οποία απαιτείται να είναι σε λειτουργία το συλλεκτικό, κυμαίνεται από μισή ως μία ώρα την ημέρα, ενώ σε ορισμένα μηχανήματα ορισμένες λειτουργίες πραγματοποιούνται και αυτόματα. Ως εκ τούτου, στο έτος 2020 από τις 21 ημέρες συλλογής - εξαιρέθηκαν 2 ημέρες ως δοκιμαστικές - αφαιρούνται 21 ώρες (μία ώρα την ημέρα), ενώ για το έτος 2021 αφαιρούνται 37 ώρες, ήτοι συνολικά αφαιρούνται 58 ώρες για συντήρηση και καθαρισμό. Επίσης, ο έλεγχος αναγνωρίζει μισή επιπλέον ώρα την ημέρα για τον καθαρισμό των σητών. Συνεπώς, οι καθαρές ώρες συλλογής βάμβακος είναι: $575 - 58 - 29 = 488$ ώρες.
- Από το υπ' αριθμ./3-12-2021 έγγραφο του προμηθευτή «... – Α.Ε.», προκύπτει ότι ο συγκεκριμένος συλλέκτης μπορεί να συλλέξει 10 στρέμματα την ώρα στο πρώτο χέρι και 18 στρέμματα την ώρα στο δεύτερο χέρι. Ο έλεγχος αποδεχόμενος ότι το βαμβάκι των αγροτεμαχίων των μελών της ΙΚΕ συλλέχθηκε και με πρώτο χέρι και με δεύτερο, υπολόγισε τις ώρες που απαιτεί η συλλογή τους ως εξής:
στο έτος 2020 τα μέλη κατείχαν 852,70 στρέμματα, συλλογή α' χέρι - 10 στρέμματα την ώρα, απαιτήθηκαν 85,27 ώρες και συλλογή β' χέρι – 18 στρέμματα την ώρα, απαιτήθηκαν 47,37 ώρες. Σύνολο ωρών συλλεκτικού 132,54 ώρες
στο έτος 2021 τα μέλη κατείχαν 1049,60 στρέμματα, συλλογή α' χέρι - 10 στρέμματα την ώρα, απαιτήθηκαν 104,60 ώρες και συλλογή β' χέρι – 18 στρέμματα την ώρα, απαιτήθηκαν 58,31 ώρες. Σύνολο ωρών συλλεκτικού 163,91 ώρες
Συνεπώς, οι ώρες λειτουργίας του συλλεκτικού για τη συγκομιδή βάμβακος των μελών της προσφεύγουσας στα έτη 2020 & 2021 ανήλθαν σε 295,91 ώρες
Κατά συνέπεια, ο υπόλοιπος χρόνος λειτουργίας του συλλεκτικού $488 - 295,91 = 192,09$ **ώρες** αφορούν τη συλλογή βάμβακος σε εκτάσεις τρίτων. Επειδή, ο έλεγχος δεν γνωρίζει εάν η συλλογή στις εκτάσεις τρίτων αφορά πρώτο ή δεύτερο χέρι υπολογίζει κατά μέσο όρο τη συλλογή σε 14 στρέμματα την ώρα $\{(10+18)/2\}$. Επομένως, $192,09 \text{ ώρες} \times 14 \text{ στρέμματα/ώρα} = 2.689,26 \text{ στρέμματα}$.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρουστική ύλη σε 61.852,98€, λαμβάνοντας τη χρέωση βαμβακιού ανά στρέμμα στα 23 ευρώ.

Επειδή, η επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων στα πλαίσια της συνταγματικής επιταγής της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση δυσμενών διοικητικών πράξεων, δεν αποτελεί ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, αλλά αυτή αποτελεί ένα στάδιο

ενημέρωσης του πολίτη σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσκόμιση νέων στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου στο στάδιο της προηγούμενης ακρόασης (ημερήσιο δελτίο εργασιών και κινήσεων της μηχανής, πρακτικό γενικής συνέλευσης) απαιτεί εκ μέρους της φορολογικής αρχής, τον έλεγχο αυτών και ενδεχομένως την τροποποίηση του αποτελέσματος. Ως εκ τούτου, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις μετά την υποβολή του υπομνήματος επί του προσωρινού ελέγχου είναι απαραίτητες και νόμιμες. Ορθώς λοιπόν ο έλεγχος πραγματοποίησε πρόσθετες επαληθεύσεις ζητώντας στοιχεία σχετικά με τη λειτουργία του βαμβακοσυλλέκτη.

Περαιτέρω, κατά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, ο έλεγχος δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί στο φορολογούμενο το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών και των στοιχείων που διαθέτει, παρά μόνο αυτά που χρησίμευσαν για τη στοιχειοθέτηση και την αιτιολόγηση του αποτελέσματος. Ως εκ τούτου, δεν όφειλε η φορολογική αρχή, στα πλαίσια του σημειώματος διαπιστώσεων, να γνωστοποιήσει στην προσφεύγουσα την ύπαρξη της φωτογραφίας του ηλεκτρονικού ταμπλό του βαμβακοσυλλέκτη.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...».

Στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα εταιρία δεν απέδειξε ότι υπέστη βλάβη από την υποτιθέμενη παράβαση του περαιτέρω ελέγχου της ψηφιακής οθόνης που απεικονίζει τον τρόπο λειτουργίας του βαμβακοσυλλέκτη, επομένως ο ισχυρισμός της είναι απορριπτός, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Επειδή, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί λάθους υπολογισμού επισημαίνονται τα εξής: ο έλεγχος αφαίρεσε από τις συνολικές ώρες λειτουργίας του συλλέκτη μία ώρα την ημέρα για λόγους συντήρησης και μισή ώρα την ημέρα για λόγους καθαρισμού των σητών. Περαιτέρω, όπως αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου, κατά την ημέρα της αυτοψίας ο κ....., μέλος της προσφεύγουσας ανέφερε ότι η χρέωση ανέρχεται σε 23 ευρώ ανά στρέμμα (σελ. 5 της από 6-6-2022 έκθεσης Προστίμου ΚΦΔ), γεγονός που επιβεβαίωσε η φορολογική αρχή από πληροφορίες άλλων βαμβακοπαραγωγών (σελ. 30).

Σε ότι αφορά σε λάθος υπολογισμό της φορολογητέας ύλης που αφορά τις 192,09 ώρες που ο βαμβακοσυλλέκτης χρησιμοποιήθηκε σε τρίτους, είναι φανερό ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί από τη φορολογική αρχή με ακρίβεια πόσες ώρες χρησιμοποιήθηκε ο συλλέκτης για τη συλλογή βάμβακος στο πρώτο χέρι και πόσες στο δεύτερο, αφού αυτό οφείλει να το γνωρίζει η

προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος υπολόγισε το μέσο όρο των στρεμμάτων που απαιτεί τη χρήση του βαμβακοσυλλέκτη ανά μία ώρα ανάμεσα στο πρώτο και δεύτερο χέρι (10 στρέμματα/ώρα το πρώτο χέρι + 18 στρέμματα/ώρα το δεύτερο /2 = 14 στρέμματα/ώρα)

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **05-09-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «. **IKE**» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./06-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2021

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.040,89 €	8.040,89 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	0,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	8.040,89 €	8.040,89 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει

2)Υπ' αριθμ. .../06-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.020,45€	4.020,45€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.