



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29/09/2023

Αριθμός απόφασης: 761

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 από 03/05/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **A.E.**» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/14-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/14-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03/05/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **A.E.**» 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/14-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 29.692,57 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 14.846,29 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **44.538,86 €**.

2. Με την με αριθμό/14-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος 3.463,35 € πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58^A του Ν.4987/2022 ποσού 1.731,68 €, ήτοι συνολικό ποσό **5.195,03 €**.

Δυνάμει της με αριθμό/07-06-2021 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών (για αγροτικά προϊόντα)». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../14-02-2018 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, σύμφωνα με το οποίο στα πλαίσια αιτήματος για επιστροφή πιστωτικού

υπολοίπου ΦΠΑ της εταιρείας «..... – ΑΦΜ» διενεργείται έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της ανωτέρω εταιρείας είναι πραγματικές.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./01-02-2023 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Για την παράβαση της μη ανταπόκρισής της στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής αρχής, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη απέστειλε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας το τιμολόγιο πώλησης/31-08-2017 με λήπτη την εταιρεία «..... – ΑΦΜ», Ισολογισμό 2017, Ισοζύγιο 31/12/2017, το μητρώο παγίων, μισθοδοτικές καταστάσεις και αντίστοιχες ΑΠΔ και Φύλλου Μερισμού Δαπανών. Από τα προσκομισθέντα αρχεία δεν κατέστη δυνατό ο έλεγχος να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς δεν προσκομίστηκαν το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων, τα τιμολόγια αγορών – δαπανών, ενώ από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4987/2022 δεν προκύπτουν αγορές, πλην μίας συναλλαγής δαπάνης. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των κερδών της ελεγχόμενης χρήσης δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες αξίας 253.304,22 €, ενώ ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/ - 31/12/2017 δεν αναγνώρισε δαπάνες αξίας 32.576,00 € με αναλογούντα φόρο εισροών 7.818,24 €. Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική αρχή κατά τρόπο εσφαλμένο και παράνομο έκρινε ότι δεν ανταποκρίθηκε η ίδια σε αίτημά της, ωστόσο προσκόμισε ότι της ζητήθηκε από τον έλεγχο. Πράγματι δε διέθεσε το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων διότι δεν της ζητήθηκε, δεν το γνωρίζει ποιο είναι και δεν τηρείται από την εταιρεία. Δε διέθεσε το Ισοζύγιο – Γενικό Αναλυτικό Καθολικό διότι δεν της ζητήθηκε από τον έλεγχο.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω αβάσιμες διότι η εταιρεία αποτελεί αγροτική εταιρική σύμπραξη - ανώνυμη εταιρεία υπαγόμενη στον εκάστοτε νόμο που διέπει τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και για το λόγο αυτό θα έπρεπε να φορολογηθεί με συντελεστή 13% και όχι 29%, όπως εσφαλμένα υποθέτει, κρίνει και εφαρμόζει η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
3. Η μόνη συναλλαγή εισροών της εταιρείας ήταν το επίμαχο/31.08.2017 τιμολόγιο πώλησης με λήπτρια την «.....», στην οποία συναλλαγή ο Αγροτικός Συνεταιρισμός με ΑΦΜ, ως μέλος της εταιρείας, πώλησε προς την λήπτρια εταιρεία συμπύρηνα ροδάκινα. Σε κάθε περίπτωση, το όποιο κέρδος της θα έπρεπε να κριθεί ως αφορολόγητο, μιας και είναι γνωστό

ότι η κερδοφορία των συνεταιρισμών από συναλλαγές με τα μέλη τους είναι αφορολόγητη και θεωρείται πλεόνασμα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του 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, στο άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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 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.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [...]

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 η Δεκεμβρίου 2014.

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) **Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).**

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Παράρτημα Γ : Σχέδιο Λογαριασμών

1. Το παρόν σχέδιο λογαριασμών χρησιμοποιείται από τις οντότητες που υπόκεινται στο νόμο ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 3. Το σχέδιο των λογαριασμών παρέχει ευελιξία για προσαρμογή στις ιδιαίτερες ανάγκες των χρηστών.

2. Οι λογαριασμοί του παρόντος σχεδίου:

α) Αντανακλούν τη φύση των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών.

β) Εξυπηρετούν ευρύτερους στόχους της εσωτερικής και εξωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και ελέγχου της οντότητας.

γ) Είναι επαρκώς ευρείς ώστε να καλύπτουν όλες, κατά το δυνατόν, τις οντότητες, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τον κλάδο δραστηριότητας.

3. Η οντότητα δύναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της, με σκοπό:

α) Την ευχερή εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο αλλά και την φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη νομοθεσία, αναλυτικά αλλά και σε σύνοψη, για τη διευκόλυνση της διενέργειας ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων.

β) Την υποβοήθηση της διοίκησης της οντότητας για τη λήψη αποφάσεων.

γ) Την ταξινόμηση των στοιχείων σε κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα ή σε άλλες ομάδες με βάση άλλα κριτήρια παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και την ένταξή τους σε κατηγορίες με βάση τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης.

δ) Για την διακριτή παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της οντότητας, στο βαθμό που απαιτείται πέραν της ήδη παρεχόμενης ανάλυσης στο σχέδιο λογαριασμών.

ε) Την παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων.

4. Ιδιαίτερα, κατά την ανάπτυξη και προσαρμογή του σχεδίου λογαριασμών:

α) Οι λογαριασμοί της ομάδας 3 «Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο.

β) Ο λογαριασμός 42 «Καταθέσεις ιδιοκτητών» της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθείται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 4 «Καθαρή θέση» παρακολουθούνται κατ' είδος με περαιτέρω ανάλυση του σχεδίου λογαριασμών.

γ) Οι λογαριασμοί 50 «Προμηθευτές», 51 «Αξιόγραφα εμπορικών υποχρεώσεων», 52 «Τραπεζικά δάνεια», 53 «Λοιπές υποχρεώσεις», 56 «Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων», παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 5 «Υποχρεώσεις» παρακολουθούνται σε έσχατο ατομικό επίπεδο ή στο απαιτούμενο κατά περίπτωση επίπεδο ανάλυσης».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ηλεκτρονικά στις 15.02.2023, η υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2023 επιστολή Κοινοποίησης εντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

φορολογικής περιόδου 01/01- 31/12/2017 και Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του Ν.4509/2017 (Α' 201). Περαιτέρω κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά μέσω της Πλατφόρμας «e-κοινοποίηση» στις 01.02.2023 (ημερομηνία ανάγνωσης) το υπ' αριθ. πρωτ./01.02.2023 Αίτημα Φορολογικής Αρχής, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων που τήρησε, των στοιχείων που εξέδωσε-έλαβε και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την επισήμανση ότι σε περίπτωση μη προσκόμισης των νόμιμων παραστατικών δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ή/και θα καταλογιστεί το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της ζητήθηκαν το Ημερολόγιο Διαφόρων πράξεων και το Ισοζύγιο – Γενικό Αναλυτικό Καθολικό τυγχάνει απορριπτέος ως αναληθής.

Επειδή το Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται με χρονολογική σειρά οι επιδράσεις των λογιστικών γεγονότων με τη μορφή χρεώσεων και πιστώσεων. Η καταχώρηση του Λογιστικού γεγονότος γίνεται πρώτα στο ημερολόγιο μέσω ημερολογιακών εγγραφών και στη συνέχεια στο Γενικό Καθολικό. Ακολούθως συντάσσεται το Ισοζύγιο λογαριασμών Αναλυτικού Καθολικού, που πρόκειται για ένα πίνακα στον οποίο αναγράφονται όλοι οι αναλυτικοί λογαριασμοί (και οι τυχόν εξισωμένοι) του γενικού λογαριασμού με τα αθροίσματα της χρέωσης τους, της πίστωσης τους και τα υπόλοιπα τους. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την σύνταξη του Ισοζυγίου είναι η τήρηση του ημερολογίου, όπως κι αν αυτό τιτλοφορείται από την προσφεύγουσα, το οποίο ουδέποτε τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου αλλά ούτε και με την παρούσα προσφυγή.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./01.02.2023 αίτημα με αποτέλεσμα να της καταλογιστεί παράβαση για τη μη ανταπόκρισή της σε αίτημα της φορολογικής αρχής και της κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Κατόπιν κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικά στον έλεγχο τα κάτωθι αρχεία :

ΑΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ 2017.xhx Π4 KB)
ΒΙΒΛΙΟ ΠΑΓΙΩΝ 2017 ΜΕΤΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.x/sx (1 7 KB)
ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜ.2017.xlsx (14 KB)
ΙΣΟΖΥΓΙΟ 31.12.2017.xhx (14 KB)
ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ 2017.xlsx (29 KB)
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΕΣ ΣΥΝ 2017.vdf (115 KB) με συνημμένα τα κάτωθι αρχεία ΑΠΔ
2017 01. pdf (48 KB)
2017 2.pdf (48 KB)

2017 3.pdf (48 KB)
2017 4.pdf (48 KB)
20175. pdf (48 KB)
2017 6.pdf (48 KB)
2017 7.pdf (48 KB)
20178 K.pdf (48 KB)
2017 8 Σ.pdf (48 KB)
2017 9.pdf (48 KB)
2017 10.pdf(48 KB)
201711.pdf (48 KB)
2017 12.pdf (48 KB)
TIM..... 31 08 2017.pdf

Τα ως άνω προσκομιζόμενα αρχεία αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και προέκυψαν τα εξής :

Από το Φύλλο Μερισμού Δαπανών προκύπτει ότι το ποσό των δαπανών που μεταφέρθηκε στο πεδίο «Διάφορα Λειτουργικά έξοδα», ήτοι ποσό 32.576,00 ευρώ, αφορά σε έξοδα ταξιδιών, για τα οποία αφενός δεν τέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία κι αφετέρου δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της επιχείρησης.

Από το τιθέμενο Μητρώο Παγίων δεν προκύπτει η ημερομηνία κτήσης του περιγραφόμενου παγίου, ούτε το σχετικό παραστατικό, συνεπώς δεν είναι δυνατή και ευχερής η επαλήθευση της ορθότητας των αποσβέσεων που εκτέσθηκαν, ήτοι ποσό 107.754,73 ευρώ.

Το προσκομισθέν Ισοζύγιο 31.12.2017 περιλαμβάνει μόνο πρωτοβάθμιους λογαριασμούς χωρίς καμία περαιτέρω ανάλυση και σε συνδυασμό με το γεγονός της μη προσκόμισης Ημερολογίου, στο οποίο καταχωρούνται με χρονολογική σειρά όλες οι συναλλαγές με αναλυτική περιγραφή και τα λογιστικά μεγέθη που μεταβάλλονται (είδος, ποσό μεταβολής, χρονολογία και τέλος αιτιολόγησή της), είναι ανέφικτο να διενεργηθούν οποιεσδήποτε ελεγκτικές επαληθεύσεις. Σε κανένα στάδιο του ελέγχου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά εγγραφής με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση αγορές – δαπάνες αξίας 253.304,22 €, όπως αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα :

	Βάσει δήλωσης	Αναγνωριζόμενη δαπάνη
Αγορές εμπορευμάτων	112.917,84	0,00
Παροχές σε εργαζόμενους	10.211,68	10.211,68
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	32.576,00	318,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	373,65	0,00
Αποσβέσεις	107.754,73	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	263.833,90	10.529,68
ΔΙΑΦΟΡΑ	253.304,22	

Ο δε φόρος εκροών που καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα αφορά σε ενδοκοινοτικές λήψεις, για τις οποίες σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά δικαιολογητικά εγγραφών.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο Ν.4515/2011 (ΦΕΚ 210/21-09-2011) «Θεσμικό πλαίσιο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, τις συλλογικές οργανώσεις και την επιχειρηματικότητα του αγροτικού κόσμου - Οργάνωση της εποπτείας του Κράτους.» ορίζεται :

«Άρθρο 2 Εθνικό Μητρώο Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων

1. Για την άσκηση της κρατικής εποπτείας επί των ΑΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 4 του Συντάγματος, συνιστάται στο Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων «Εθνικό Μητρώο Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων» (στο εξής Μητρώο), το οποίο αποτελεί ηλεκτρονική βάση δεδομένων. Στο Μητρώο αυτό καταχωρίζονται σε ειδικές αντίστοιχες κατηγορίες οι ΑΣ, οι ΟΠ, οι ΑΕΣ και οι Διεπαγγελματικές Οργανώσεις. [...]

Άρθρο 6 Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ)

1. Οι ΑΣ και οι Ο.Π. μπορεί να συγκροτούν Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις, οι οποίες είναι ανώνυμες εταιρείες και καταχωρίζονται στο Μητρώο.

Επίσης, ΑΕΣ μπορούν να συγκροτούν, εκτός από τις ΣΑΟ του προηγούμενου εδαφίου ή σε συνεργασία με αυτές και άλλες ΑΕΣ.

2. Οι ΑΕΣ, οι οποίες αναγνωρίζονται ως ΣΑΟ και καταχωρίζονται στο Μητρώο, οφείλουν να παρέχουν στοιχεία για:

α) Τον αριθμό των μελών τους.

β) Το ποσοστό συγκέντρωσης της παραγωγής αγροτικών προϊόντων σε επίπεδο Περιφέρειας.

γ) Την έκταση και την ποιότητα των παρεχόμενων από αυτές υπηρεσιών.

δ) Τη εν γένει περιουσιακή τους κατάσταση.

ε) Τον κύκλο εργασιών και το ετήσιο ύψος των συναλλαγών.

στ) Το μερίδιο αγοράς σε εθνικό και περιφερειακό επίπεδο.

ζ) Τα νομιμοποιητικά τους έγγραφα.

*3. Η πρώτη εγγραφή των ΑΕΣ πραγματοποιείται με απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Η επανεγγραφή τους διενεργείται σε ετήσια βάση και σύμφωνα με τις τακτικές ετήσιες δηλώσεις που υποβάλλονται από τις ίδιες τις ΑΕΣ. Με απόφαση του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, ύστερα από γνωμοδότηση του Συμβουλίου, καθορίζονται ο τύπος και το ακριβές περιεχόμενο των αιτήσεων πρώτης εγγραφής και τακτικών ετήσιων δηλώσεων, τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επισυνάπτονται σε αυτές, η διαδικασία συμβατικής ή ηλεκτρονικής υποβολής και καταχώρισης των δηλώσεων αυτών, η διαδικασία διαγραφής από το Μητρώο, καθώς και ο μηχανισμός αξιολόγησης και ο προσδιορισμός του κόστους. **Η υποβολή των τακτικών ετήσιων δηλώσεων γίνεται μέχρι την 1η Μαρτίου κάθε έτους.***

4. Οι ΑΕΣ, οι οποίες για τρία (3) συνεχόμενα έτη δεν εμφανίζουν καμιά δραστηριότητα ή δεν υποβάλλουν την ετήσια δήλωση της προηγούμενης παραγράφου, διαγράφονται από το Μητρώο. [...]

Επειδή στο άρθρο 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,»

Επειδή στην με Αριθμ. 2206/89750/2020 απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης και Τροφίμων με θέμα «Μορφή, περιεχόμενο, διαδικασία τήρησης, εγγραφής, επικαιροποίησης και διαγραφής από το Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων συλλογικών φορέων (ΕΜΑΣ) του άρθρου 22 του Ν. 4673/2020 (Α΄ 52)» ορίζεται :

«Άρθρο 4 Κριτήρια αξιολόγησης τακτικών δηλώσεων ΑΣ, ΑνΣ και ΕΑνΣ

Τα κριτήρια αξιολόγησης των τακτικών δηλώσεων ΑΣ, ΑνΣ και ΕΑνΣ της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4673/2020 είναι τα εξής:

α) η τήρηση των διατάξεων του νόμου, του καταστατικού και των αποφάσεων των Γενικών Συνελεύσεων και

β) η υποβολή των στοιχείων της παρ. 3 του άρθρου 23 του Ν. 4673/2020 και της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 3, προκειμένου να κριθεί αν οι ΑΣ, ΑνΣ και ΕΑνΣ εξακολουθούν να δραστηριοποιούνται και διατηρούν τη δυνατότητα να διαθέσουν την παραγωγή των μελών τους.

Άρθρο 5 Διαγραφή από το ΕΜΑΣ

1. Οι ΑΣ διαγράφονται από το ΕΜΑΣ, όταν επέλθει η λύση τους σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 4673/2020.

2. Οι ΑΕΣ διαγράφονται από το ΕΜΑΣ όταν ανακληθεί με οποιονδήποτε τρόπο η άδεια λειτουργίας τους ή διαγραφούν από το Γ.Ε.ΜΗ.

3. Οι Ομπ, ΟΠ, ΕΟΠ και ΔΟ διαγράφονται από το ΕΜΑΣ όταν ανακληθεί οριστικά η απόφαση αναγνώρισής τους».

Επειδή με την ΠΟΛ 1059/2015 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται :

«Άρθρο 58 Φορολογικός συντελεστής

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κάθε πηγή και αιτία, που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Διευκρινίζεται ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς περιλαμβάνονται ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, κοινοπραξίες αγροτικών

συνεταιριστικών οργανώσεων, κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και αγροτικές εταιρικές συμπράξεις».

Επειδή εν προκειμένω, στις 26/05/2014 καταχωρήθηκε με ΚΑΚ στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) δια της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ του Επιμελητηρίου Πέλλας, η αριθ./21-05-2014 Απόφαση του Περιφερειάρχη Κεντρικής Μακεδονίας, με την οποία : α) παρασχέθηκε άδεια σύστασης της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΣΥΜΠΡΑΞΗ -» και τον διακριτικό τίτλο «ΑΕΣΑ.Ε.», η οποία προήλθε από μετατροπή της «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ» με Αριθμό ΓΕΜΗ και ΑΦΜ και β) εγκρίθηκε το καταστατικό της ανωτέρω εταιρείας, όπως αυτό καταρτίσθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύουν, με την με αριθμό/30-04-2014 πράξη της Συμβολαιογράφου κα του

Επειδή σύμφωνα με το προσκομιζόμενο με αριθμό πράξης/30-04-2014 καταστατικό της προσφεύγουσας, μέλη της εταιρείας είναι οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί –, τα οποία μέλη συμμετέχουν στη διοίκηση της εταιρείας με δύο συμβούλους το καθένα, οι οποίοι ορίζονται με απόφαση του ΔΣ του κάθε συνεταιρισμού.

Επειδή για να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα εμπίπτει στις διατάξεις του νόμου περί συνεταιρισμών, ώστε να φορολογηθεί για τα κέρδη της με συντελεστή 13%, θα πρέπει πρωτίστως να έχει εγγραφεί στο Εθνικό Μητρώο Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΜΑΣ). Ωστόσο, τόσο από τον κατάλογο ενημερωμένων ΑΣ έως 30/06/2018, όσο και από τον επικαιροποιημένο κατάλογο των ΑΣ με ημερομηνία 17/05/2023, που βρίσκονται στην ιστοσελίδα του Εθνικού Μητρώου Αγροτικών Συνεταιρισμών και άλλων συλλογικών φορέων δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταχωρηθεί στο Μητρώο. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα κλήθηκε τηλεφωνικώς από την Υπηρεσία μας προκειμένου να προσκομίσει βεβαίωση του φορέα περί καταχώρησης της στο ΕΜΑΣ. Η προσφεύγουσα προσκόμισε ηλεκτρονικά την από 21/08/2023 Βεβαίωση υποβολής αίτησης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, στην οποία βεβαιώνεται η υποβολή από την προσφεύγουσα αίτησης πρώτης εγγραφής με αρ.πρωτ./23-11-2014 και της με αρ. πρωτ./26-4-2017 αίτησης επικαιροποίησής της, από την οποία ωστόσο ελλείπουν υπογραφές και σφραγίδες του συντάξαντα του εγγράφου και ως εκ τούτου δεν δύναται να γίνει αποδεκτή, πέραν δε τούτου, σχετικά με την αποδοχή των ανωτέρω αιτήσεων, κανένα στοιχείο δεν προσκομίζεται. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι θα έπρεπε να φορολογηθεί με συντελεστή 13% και όχι 29%, καθώς υπάγεται στον εκάστοτε νόμο που διέπει τους αγροτικούς συνεταιρισμούς τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4384/2016 (ΦΕΚ 78/26-04-2016) «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις.» , ως ίσχυε για φορολογικό έτος 2017, ορίζεται :

«Άρθρο 23 Διαχειριστικό υπόλοιπο - Πλεονάσματα -Κέρδη - Τηρούμενα βιβλία

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.**

3. Από τα πλεονάσματα κρατείται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει στο ύψος του συνολικού ποσού των υποχρεωτικών μερίδων των μελών του ΑΣ και επαναφέρεται αν το τακτικό αποθεματικό υστερήσει έναντι του συνολικού ποσού των μερίδων των μελών. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει μεγαλύτερο ποσοστό κράτησης. Το μέρος των πλεονασμάτων που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών. Αν το καταστατικό προβλέπει συμμετοχή των προαιρετικών μερίδων στα πλεονάσματα τα ποσά που αναλογούν αφαιρούνται πριν από οποιαδήποτε άλλη χρησιμοποίηση των πλεονασμάτων.

4. Ο ΑΣ, σύμφωνα με το καταστατικό του ή με απόφαση Γενικής Συνέλευσης, μπορεί να σχηματίζει από τα πλεονάσματα ή τα κέρδη ειδικό αποθεματικό.

10. α) Τα πλεονάσματα που δημιουργεί ο ΑΣ δεν φορολογούνται. Τα κέρδη του ΑΣ φορολογούνται, β) Τα πλεονάσματα ή τα κέρδη μπορούν να διανέμονται στα μέλη με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης. Στην περίπτωση αυτήν, όταν διανέμονται πλεονάσματα, αυτά φορολογούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 και όταν διανέμονται κέρδη, αυτά φορολογούνται ως μερίσματα, σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή με την ΠΟΛ1042/2018 «Φορολογική μεταχείριση των πλεονασμάτων που προέρχονται από τις συναλλαγές Αγροτικού Συνεταιρισμού (ΑΣ) 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» διευκρινίζεται :

«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 διατήρησή 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 μεριδίων, 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 Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014 έγγραφο και ΠΟΛ.1116/10.6.2015 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 περαιτέρω με το Αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 με θέμα: Φορολογική μεταχείριση πλεονασμάτων αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4015/2011 και εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 στα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου

103 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)» έγγραφο της Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται :

«10. 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 ζημίες, 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».

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στον εκάστοτε νόμο περί συνεταιρισμών, καθώς αυτό δεν αποδεικνύεται με σχετικά έγγραφα. Περαιτέρω και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί συνεταιριστική οργάνωση θα πρέπει να αποδείξει ότι η επίμαχη πώληση συμπύρηνων ροδάκινων προς την εταιρεία «.....» αποτελεί πλεόνασμα για την εταιρεία και όχι κέρδος. Ωστόσο αυτό δεν αποδεικνύεται διότι :

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία της επιχείρησης με αποτέλεσμα να μη προκύπτει η τήρηση διακριτών λογαριασμών για το σχηματισμό των πλεονασμάτων και των κερδών της.

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, στις οποίες δεν δήλωσε αγορές πλην μίας συναλλαγής δαπάνης, ούτε συναλλαγές με τον Αγροτικό Συνεταιρισμό με ΑΦΜ Συνεπώς δεν προκύπτει από που προμηθεύτηκε την ποσότητα των 516.832 κιλών ροδάκινων συμπύρηνων που φέρεται να πούλησε στην «.....».

- Ο Αγροτικός Συνεταιρισμός με ΑΦΜ υπέβαλε καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4987/2022 στις οποίες δεν δήλωσε συναλλαγές με την προσφεύγουσα, όπως η ίδια επικαλείται αναφερόμενη στην εκκαθάριση λογαριασμού, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα παρέλαβε 601.944 κιλά συμπύρηνα ροδάκινα (ποσότητα που αποκλίνει από την αναγραφόμενη ποσότητα στο τιμολόγιο πώλησης με λήπτρια την «.....»).

- Τα Δελτία Αποστολής μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων που προσκομίζει για πρώτη φορά με την προσφυγή της η προσφεύγουσα εκδόθηκαν από τον Αγροτικό Συνεταιρισμό Στο υπ' αριθ. πρωτ. /14.02.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, το οποίο αποτέλεσε την αιτία ελέγχου, μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν με την «.....», πλην δηλαδή της προσφεύγουσας, συγκαταλέγεται και ο Αγροτικός Συνεταιρισμός για πωλήσεις καθαρής αξίας 73.461,57 ευρώ κατά την 31/08/2017. Από την επισκόπηση των καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι ο Αγροτικός Συνεταιρισμός

δήλωσε συναλλαγές με την «.....» σε δώδεκα περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 308.165,39 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Τέλος, η συνολική ποσότητα των Δελτίων Αποστολής, ήτοι 601.944 κιλά, αποκλίνει από την ποσότητα ήτοι 516.832 κιλά που φέρεται να τιμολόγησε η προσφεύγουσα στην «.....».

- Η προσφεύγουσα δεν έθεσε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι έλαβε παραγγελία από την «.....». Επίσης δεν απέδειξε ότι προμηθεύθηκε από τον Αγροτικό Συνεταιρισμό την ποσότητα των 601.944 κιλών ροδάκινων προκειμένου να εκτελέσει την ως άνω παραγγελία.

- Η προσφεύγουσα προσκομίζει φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ./31.12.2017 Σειρά Β' Εκκαθάρισης Λογαριασμού Συνεταιρισμού Μέλους με λήπτη τον Αγροτικό Συνεταιρισμό Ως εκδότρια του φορολογικού στοιχείου αναφέρεται η προγενέστερη επωνυμία της προσφεύγουσας, προ της μετατροπής της σε αγροτική σύμπραξη, ήτοι η επωνυμία «ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ ΟΜΑΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΦΡΟΥΤΩΝ ΚΑΙ ΛΑΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΝ.(ΕΚ)» και έδρα το Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει το στέλεχος προκειμένου να αξιολογηθούν οι προγενέστερες και μεταγενέστερες συναλλαγές, ενώ το γεγονός ότι το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο δεν φέρει επικαιροποιημένα στοιχεία της προσφεύγουσας (επωνυμία και έδρα), σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το στοιχείο αυτό δεν τέθηκε υπόψιν σε κανένα στάδιο του ελέγχου, συνηγορεί ότι πρόκειται για φορολογικό στοιχείο που συμπληρώθηκε αφότου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**14-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	44.538,86 €	44.538,86 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/14-03-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	5.195,03 €	5.195,03 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.