



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 212

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8, Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή (ID) προσφυγή του **ΑΦΜ**, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «.....», έδρα στη Τ.Κ..... και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας απλογραφικά, κατά:

- Της με αριθμό/17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και
- Της με αριθμό/17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.

4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 17/09/2024 οικεία έκθεση ελέγχου.

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

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **23.469,63 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του ίδιου ως άνω άρθρου και Κώδικα, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ συνολικής καθαρής αξίας 361.071,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% 46.939,26 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11 και 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ, ως ίσχυε κατά το χρόνο της τέλεσης.

Β) Με τη με αριθμό/17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ίδιου ως άνω άρθρου και Κώδικα, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθμ. πρωτ...../07-04-2023 Πρόσκληση άρθρου 14 του ν. 4987/2022 για διάθεση λογιστικών βιβλίων και στοιχείων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τη Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και κύρια δραστηριότητα: «.....», συνεπεία αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ. Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος συμμετέχει στην εν λόγω Ο.Ε. ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 50%, **εκμίσθωσε στην ομόρρυθμη εταιρεία αγρούς μονοετούς καλλιέργειας, με ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης την 28/05/2021, η οποία ταυτίζεται με αυτή της έναρξης εργασιών της ομόρρυθμης εταιρείας.** Στη συνέχεια, την επόμενη ημέρα από την έναρξή της και συγκεκριμένα από 29/05/2021 έως 22/06/2021, η ομόρρυθμη εταιρεία πραγματοποίησε σταδιακά διακινήσεις φράουλας προς πώληση μέσω παραγγελιοδόχου. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η ομόρρυθμη εταιρεία δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη για την καλλιέργεια του προϊόντος, ούτε έλαβε φορολογικά παραστατικά αγοράς των αποθεμάτων που πούλησε.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό/24-03-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2020 έως 31/07/2021.

Με το με αριθμό πρωτ./07-04-2023 έγγραφό του ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την ως άνω εντολή ελέγχου, καθώς και Πρόσκληση άρθρου 14 του ν.4987/2022, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: αντίγραφα των λογιστικών αρχείων και αντίγραφα των στοιχείων εξόδων και εσόδων της ελεγχόμενης περιόδου, καθώς και Μητρώο Παγίων στις 31/12/2020.

Σχετικά με τα αγροτεμάχια που εκμίσθωσε στην εταιρεία «.....», του ζητήθηκε να προσδιορίσει βάσει των σχετικών φορολογικών παραστατικών εξόδων της αγροτικής του επιχείρησης, τις δαπάνες που κατέβαλε όπως λιπάσματα-γεωργικά εφόδια, πρώτες ύλες-ριζώματα και φυτά φράουλας, δαπάνες εργατικού προσωπικού και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη απαιτήθηκε ώστε το προϊόν (.....) να είναι έτοιμο για συγκομιδή, καθώς όπως προκύπτει από τα βιβλία της εταιρείας «.....», αμέσως μετά την εκμίσθωση των αγροτεμαχίων στην εταιρεία και εντός 25 ημερών, η εταιρεία προέβη σε πωλήσεις φράουλας.

Ο προσφεύγων **ανταποκρίθηκε μερικώς** στην ανωτέρω πρόσκληση και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το βιβλίο εξόδων και μέρος των δαπανών που καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία την ελεγχόμενη περίοδο, τα οποία έλαβαν αριθ. πρωτ./07-08-2023 και/10-10-2023, ενώ δεν προσκόμισε τα ακόλουθα:

α) Το βιβλίο εσόδων, το μητρώο παγίων της 31/12/2020 και τα σχετικά παραστατικά εσόδων που ζητήθηκαν,

β) Δεν προσδιόρισε, όπως ζητήθηκε για τα αγροτεμάχια που εκμισθώθηκαν στην εν λόγω Ο.Ε., τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν (ήτοι, για παράδειγμα λιπάσματα – γεωργικά εφόδια, πρώτες ύλες – ριζώματα και φυτά φράουλας, δαπάνες εργατικού δυναμικού και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη απαιτήθηκε), ώστε το προϊόν (φράουλες) να είναι έτοιμο για συγκομιδή.

γ) Δεν ενημέρωσε εγγράφως, όπως ζητήθηκε για την καλλιέργεια φράουλας, ποια αγροτεμάχια καλλιεργήσε, πόσα στρέμματα και σε ποια από αυτά η καλλιέργεια πραγματοποιήθηκε σε θερμοκήπια και σε ποιά στην ύπαιθρο.

Ακολουθώντας, ο έλεγχος κοινοποίησε ψηφιακά στον προσφεύγοντα στις 09/08/2024 το με αριθμό/08-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου. Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων δε διατύπωσε εγγράφως απόψεις και συνεπώς ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου καθώς παραβιάζει τις διατάξεις του άρθρου 619 του Αστικού Κώδικα, που φέρει τον τίτλο «αγρομίσθωση», σύμφωνα με το οποίο με τη σύμβαση μίσθωσης αγροτικού κτήματος, ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση, με την καταβολή μισθώματος, να παραχωρήσει στον μισθωτή τη χρήση και την κάρπωση του μισθίου, με τους όρους της τακτικής εκμετάλλευσης. Ο προσφεύγων, ως εκμισθωτής, αποξενώνεται από κάθε ωφέλεια που παράγεται από την εκμετάλλευση των μισθωμένων αγρών, την οποία καρπώνεται ο μισθωτής.

2ος ΛΟΓΟΣ. Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στην από 17/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ. 5-9):

«...»

7. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α) Γενικά

...

Στις **23/06/2021** ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθ. Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, με την οποία μίσθωσε στην ομόρρυθμη εταιρεία «.. ..» με ΑΦΜ, αγρούς μονοετούς καλλιέργειας συνολικά 102,97 στρεμμάτων, με συνολικό μηνιαίο μίσθωμα 49,98 ευρώ και περίοδο ισχύος 28/05/2021-27/05/2026. Η εν λόγω δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης τροποποιήθηκε στις **17/03/2023** με την αριθ. εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, στην οποία καταχωρήθηκε στο πεδίο «ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ» ότι «ΕΧΕΙ ΓΙΝΕΙ ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΤΩΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗΣ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΣ» και επιπλέον μεταβλήθηκε η περίοδος ισχύος σε 28/05/2021-27/05/2030.

Β) Σχετικά με την υποβληθείσα πληροφοριακή δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και τα αναφερόμενα περί εισφοράς του δικαιώματος χρήσης της υφιστάμενης καλλιέργειας αναφέρονται τα εξής:

...

Η τροποποιητική δήλωση μίσθωσης φέρει βεβαία χρονολογία την ηλεκτρονική ημερομηνία κατάθεσης του μισθωτηρίου στην ΑΑΔΕ, ήτοι την **17/03/2023** (ημερομηνία μεταγενέστερη περίπου 2 έτη μετά την έναρξη της εταιρείας και μετά την έναρξη από την υπηρεσία μας του ελέγχου στην ομόρρυθμη εταιρεία).

Εκτός από τη γενική αναφορά περί εισφοράς στην υποβληθείσα δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, δεν αναγράφονται άλλα στοιχεία για την τεκμηρίωση των αναφερομένων, όπως ενδεικτικά ο χρόνος που πραγματοποιήθηκε η εισφορά, αναλυτική περιγραφή της εισφοράς κατ' είδος, ποσότητα και αξία, ούτε παραπέμπει σε άλλο έγγραφο. Εξάλλου, το συμφωνητικό μίσθωσης αποτελεί δικαιολογητικό στοιχείο για την εκμίσθωση για ορισμένο χρόνο ακίνητης περιουσίας (κτιρίων, εγκαταστάσεων, εγκαταστάσεων με εξοπλισμό, αγροτεμαχίων κλπ.) και δεν αποτελεί κατάλληλο δικαιολογητικό στοιχείο που να υποκαθιστά ειδικότερες συμφωνίες πέραν της μίσθωσης, όπως στην προκειμένη περίπτωση τη μεταβίβαση της κυριότητας (πλήρης αποξένωση) εμπορεύσιμων αγαθών, γεγονός το οποίο δημιουργεί ενδεχομένως περαιτέρω απορρέουσες από τη φορολογική νομοθεσία υποχρεώσεις.

Περαιτέρω, δεν προσκομίσθηκαν άλλα δικαιολογητικά στοιχεία και μάλιστα βεβαίας χρονολογίας, όπως ενδεικτικά έγγραφη συμφωνία ή συμβολαιογραφικό έγγραφο στα οποία να καταγράφονται τα προσδιοριστικά στοιχεία όπως αιτία εισφοράς (π.χ. συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο, αύξηση εταιρικού κεφαλαίου), αναλυτική περιγραφή του είδους της εισφοράς/των εισφερόμενων στοιχείων, η ποσότητα των εισφερόμενων στοιχείων, η αποτίμηση της χρηματικής αξίας των εισφερόμενων στοιχείων ή λοιπά προσδιοριστικά στοιχεία και συμφωνίες, ούτε αποδεικνύεται η τήρηση από την ελεγχόμενη άλλων δικαιολογητικών

στοιχείων ώστε να υφίσταται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίωσης αυτού του γεγονότος.

Επιπρόσθετα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία στο ΓΕΜΗ, στο άρθρο 5 του συστατικού εγγράφου της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ αναφέρεται ότι, οι συνολικές εισφορές των εταίρων ανέρχονται στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000,00) ευρώ, ενώ στο καταστατικό δεν αναφέρονται άλλου είδους κεφαλαιακές εισφορές, όπως εισφερθέντα αγαθά (πάγια, εμπορεύματα κλπ.) αναλυτικά αναφερόμενα στο καταστατικό της συσταθείσας εταιρείας κατ' είδος, ποσότητα και αξία για τον προσδιορισμό του εταιρικού κεφαλαίου. Επιπλέον έως και σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας, αιτία εισφοράς περιουσιακών στοιχείων των μελών της εταιρείας.

...

Με βάση τα παραπάνω: α) τα αναφερόμενα στις τροποποιητικές δηλώσεις μίσθωσης ακίνητης περιουσίας περί εισφοράς του δικαιώματος χρήσης της υφιστάμενης καλλιέργειας δεν έχουν αποδεικτική δύναμη ούτε αναδρομική ισχύ, καθώς το συμφωνητικό μίσθωσης δεν αποτελεί κατάλληλο δικαιολογητικό στοιχείο που να υποκαθιστά ειδικότερες συμφωνίες πέραν της μίσθωσης, β) δεν τεκμηριώνεται από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, ούτε αποδεικνύεται, ότι πραγματοποιήθηκε από τον με ΑΦΜ εισφορά περιουσιακών στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης στην ομόρρυθμη εταιρεία, ο χρόνος και το είδος της εισφοράς κατ' είδος, ποσότητα και αξία, καθώς δεν στηρίζονται σε κανένα κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο.

...

Γ) Από τα λογιστικά αρχεία και βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης του με ΑΦΜ και τα λοιπά διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα *taxis & elexis* της Φορολογικής Διοίκησης διαπιστώθηκε ότι:

...

Από τις δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι το συνολικό κόστος παραγωγής σε όλα τα αγροτεμάχια που καλλιεργήσε (συνεπώς και για τα αγροτεμάχια που μίσθωσε στην ομόρρυθμη εταιρεία, αφού όπως θα αποτυπωθεί κατωτέρω, η εταιρεία δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη για την παραγωγή/συγκομιδή της φράουλας που πώλησε), ενσωματώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση Φ.Ε. φορ. έτους 2021 (Ε3) και συγκεκριμένα στο κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών και στο σύνολο των λοιπών εξόδων της αγροτικής δραστηριότητας των φυσικών προσώπων. Συνεπώς, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2020-2021 το σύνολο των εξόδων που πραγματοποίησε για την αγροτική της δραστηριότητα συμπεριλαμβανομένου του κόστους παραγωγής της φράουλας που πωλήθηκε τελικά από την ομόρρυθμη εταιρεία η οποία όπως θα αναφερθεί κατωτέρω δεν πραγματοποίησε καμία δαπάνη για την παραγωγή της.

...

Την 28/05/2021 και ενώ η καλλιέργεια της φράουλας αναμένεται να προσδώσει στην ατομική επιχείρηση οφέλη (έσοδα) από την πώληση των προϊόντων παραγωγής του, μισθώνει στη συνδεδεμένη ομόρρυθμη εταιρεία 48,80 στρέμματα αγρών μονοετούς καλλιέργειας, η οποία στη συνέχεια προβαίνει στην πώληση των προϊόντων παραγωγής της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης. Για το γεγονός αυτό, ήτοι την παράδοση στην ομόρρυθμη εταιρεία των αποθεμάτων φράουλας παραγωγής του, προσκομίσθηκε η προαναφερθείσα τροποποιητική δήλωση μίσθωσης και κανένα άλλο δικαιολογητικό.

Η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά εσόδων της ελεγχόμενης περιόδου. Από τα δεδομένα στο πληροφοριακό σύστημα mydata, δεν διαπιστώθηκε η έκδοση από την ελεγχόμενη, φορολογικού παραστατικού πώλησης προς την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο σύμβαση ή συμφωνία για την πώληση των ηρτημένων καρπών, την ποσότητα που υπολογίζεται να αποληφθεί, την συμφωνημένη τιμή κ.α. ή φορολογικό παραστατικό πώλησης των ηρτημένων καρπών.

Δ) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι:

Η ομόρρυθμη εταιρεία μίσθωσε από τα μέλη της με ΑΦΜ και με ΑΦΜ αγρούς μονοετούς καλλιέργειας 48,8 και 102,97 στρεμμάτων αντίστοιχα, με ημερομηνία ισχύος της μίσθωσης την 28/05/2021, ήτοι την ημερομηνία έναρξης της εταιρείας.

Την περίοδο 29/05/2021 έως 22/06/2021 η ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, πραγματοποίησε διακινήσεις φράουλας προς τον αγροτικό συνεταιρισμό «.....» με ΑΦΜ, προκειμένου ο συνεταιρισμός να πωλήσει τις φράουλες για λογαριασμό της (παραγγελιοδοχικές πωλήσεις). Στη συνέχεια ο συνεταιρισμός εξέδωσε προς την ομόρρυθμη εταιρεία εκκαθαρίσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό της. Όπως προέκυψε από τα λογιστικά στοιχεία της εταιρείας, την περίοδο 29/05/2021 έως 22/06/2021 διακινήθηκαν στο όνομά της 665,23 τόνοι φράουλας τους οποίους ο συνεταιρισμός πώλησε για λογαριασμό της, αντί του συνολικού ποσού των 604.116,41 ευρώ. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, οι ως άνω διακινήσεις φράουλας πραγματοποιήθηκαν σταδιακά, από την επόμενη ημέρα της έναρξης εργασιών της εταιρείας (ημερ. έναρξης 28/05/2021).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, επειδή η ομόρρυθμη εταιρεία αμέσως μετά τη μίσθωση των αγροτεμαχίων προέβη σε διακινήσεις φράουλας με σκοπό την πώληση, τεκμαίρεται ότι στους αγρούς που μισθώθηκαν, στην υφιστάμενη καλλιέργεια, υπήρχε ήδη ηρτημένη παραγωγή φράουλας, η οποία πωλήθηκε στη συνέχεια από την ομόρρυθμη εταιρεία.

Σχετικά με την αγροτική δραστηριότητα, στα αποθέματα αγροτικής δραστηριότητας περιλαμβάνονται εκτός άλλων, τα αγροτικά προϊόντα που έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη.

Τη φορολογική περίοδο 28/05/2021-31/08/2021 οπότε και έχει ολοκληρωθεί ήδη η καλλιεργητική περίοδος της φράουλας βάσει της εποχικότητας του φυτού, η ομόρρυθμη εταιρεία δεν έλαβε και δεν καταχώρησε καμία καλλιεργητική δαπάνη για την παραγωγή φράουλας (τα μοναδικά έξοδα που πραγματοποίησε ήταν δαπάνες συσκευασίας 72.443,38 € πλέον 17.386,41 € και έξοδα προμήθειας παραγγελιοδοχικών πωλήσεων), δεν είχε προμηθευτεί κανένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο για την αγροτική της δραστηριότητα, δεν καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία καμία δαπάνη για αμοιβές εργαζομένων που να αφορά την καλλιέργεια φράουλας και τη συγκομιδή της.

Στα λογιστικά βιβλία της ομόρρυθμης εταιρείας δεν έχουν καταχωρηθεί φορολογικά στοιχεία, παραστατικά ή τιμολόγια πώλησης ή λοιπά δικαιολογητικά για την πώληση σε αυτή αγροτικών προϊόντων (φράουλας) τόσο από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ όσο και από έτερο παραγωγό (στους Κ.Α.Δ. της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνεται η εμπορία καρπών φράουλας αλλά μόνο η παραγωγή).

...

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η ομόρρυθμη εταιρεία για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε από 29/05/2021 έως 22/06/2021 δεν λειτούργησε ως παραγωγός, καθώς δεν πραγματοποίησε καμία καλλιεργητική δαπάνη έως και τη συγκομιδή του αγροτικού προϊόντος της φράουλας, αλλά ως έμπορος. Συνεπώς τα αποθέματα φράουλας που πώλησε μέσω του αγροτικού συνεταιρισμού προέρχονται από την αγορά έτοιμου προϊόντος και όχι από την παραγωγή του...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής...

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.

12. Ο τρίτος που πωλεί αγαθά για λογαριασμό της οντότητας και εκδίδει το σχετικό παραστατικό πώλησης για λογαριασμό της, εκδίδει επίσης έγγραφο (εκκαθάριση), σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, για τις πωλήσεις για λογαριασμό της οντότητας. Το έγγραφο περιλαμβάνει τις απαιτούμενες πληροφορίες και αποστέλλεται από τον εκδότη στην οντότητα έγκαιρα, για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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 της παρ.2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

δ) **δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,**

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

γ) **διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος...».**

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, επιπλέον στην από 17/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ. 13-14):

«...

Οι ενέργειες του φυσικού προσώπου ως φορέα της ατομικής επιχείρησης και ως διαχειριστή της Ο.Ε. είχαν ως σκοπό να μεταφέρουν τη φορολογητέα ύλη από την ατομική του επιχείρηση στην ομόρρυθμη εταιρεία χωρίς την έκδοση φορολογικών παραστατικών πώλησης...

...

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση, δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία, τουλάχιστον σε μία περίπτωση τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας ή άλλο δικαιολογητικό σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), για την πώληση και παράδοση στην ομόρρυθμη εταιρεία αγροτικών προϊόντων (φράουλας) που βρίσκονταν στους μισθωμένους αγρούς μονοετούς καλλιέργειας με τη μορφή ηρτημένης παραγωγής (ηρτημένοι καρποί), για την παραγωγή των οποίων πραγματοποίησε όλες τις δαπάνες καλλιέργειας και συγκομιδής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 10, 11 και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ...»

Η ποσότητα των αγαθών και η αξία του μη εκδοθέντος φορολογικού παραστατικού προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

«α) Λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία και συγκεκριμένα:

- τη συνολική ποσότητα φράουλας που πωλήθηκε για λογαριασμό της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ από τον αγροτικό συνεταιρισμό «.....» με ΑΦΜ, ήτοι 665.230,00 κιλά,

- τη συνολική έκταση των αγροτεμαχίων που εκμισθώθηκαν στην ομόρρυθμη εταιρεία κατά την έναρξή της, ήτοι 102,97 στρέμματα (102.974,43 τ.μ.) από τον ελεγχόμενο και 48,8 στρέμματα (48.800,00 τ.μ.) από έτερο παραγωγό/ομοειδή επιχείρηση (εκμισθώθηκαν κατά τον

ίδιο τρόπο με τον ελεγχόμενο), υπολογίστηκε η ποσότητα που αναλογεί στην ελεγχόμενη οντότητα του με ΑΦΜ ως εξής:

α/α	Στοιχεία Παραγωγών	ΑΦΜ	Στρέμματα που μισθώθηκαν (σε τ.μ.)	Μέση δυναμικότητα παραγωγής φράουλας ανά στρέμμα	Συνολική Παραγωγή φράουλας ανά παραγωγό
1			102.974,43		451.339
2	Στρέμματα που μισθώθηκαν στην εταιρεία από ομοειδή επιχείρηση, κατά τον ίδιο τρόπο με την ελεγχόμενη οντότητα		48.800,00	665.230,00 κιλά/ 151.774,43 στρέμματα = 4,383 κιλά/στρέμμα	213.891
	ΣΥΝΟΛΟ		151.774,43		665.230

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η ποσότητα φράουλας που αναλογεί στην ελεγχόμενη αγροτική επιχείρηση του με ΑΦΜ είναι τετρακόσιες πενήντα μία χιλιάδες και τριακόσια τριάντα εννέα (**451.339**) κιλά.

β) Η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα παραστατικά εσόδων της ελεγχόμενης περιόδου. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατό να προσδιορισθεί η αξία του μη εκδοθέντος παραστατικού, σύμφωνα με τη μέση τιμή πώλησης της φράουλας που προκύπτει από τα λογιστικά στοιχεία της ίδιας της ελεγχόμενης αγροτικής επιχείρησης (πωλήσεις που πραγματοποίησε προς τον αγροτικό συνεταιρισμό την περίοδο 29/05/2021-22/06/2021).

Περαιτέρω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας του μη εκδοθέντος παραστατικού, προσδιόρισε τη μέση τιμή φράουλας τουλάχιστον σε **0,80 €** ανά κιλό, αφού έλαβε υπόψη ότι:

- η μέση τιμή πώλησης της φράουλας/ανά κιλό, σύμφωνα με τα δεδομένα των εκκαθαρίσεων που εξέδωσε ο αγροτικός συνεταιρισμός προς την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, από 29/05/2021-22/06/2021 υπολογίζεται στο ποσό των 0,9082 ευρώ ανά κιλό φράουλας (604.116,41 €/665.230 κιλά),

- στην περίπτωση που η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση πωλούσε η ίδια τα προϊόντα παραγωγής της, που πωλήθηκαν από την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ θα λάμβανε τις ίδιες τιμές, καθώς τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία όσο και η ατομική επιχείρηση πωλούν τα προϊόντα τους μέσω του ίδιου αγροτικού συνεταιρισμού (παραγγελιοδοχικές πωλήσεις),

- από τα λογιστικά βιβλία της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» με ΑΦΜ προέκυψε ότι επιβαρύνθηκε τα έξοδα συσκευασίας καθαρής αξίας 72.443,38 € πλέον ΦΠΑ 17.386,41 €.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η αποκρουβείσα αξία από το μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ προσδιορίζεται στο ποσό των **361.071,20 €** (451.339 κιλά * 0,80 €) με αναλογούν Φ.Π.Α. **46.939,26 €...**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου καθώς παραβιάζει τις διατάξεις του άρθρου 619 του Αστικού Κώδικα, που φέρει τον τίτλο «αγορομίσθωση», σύμφωνα με το οποίο με τη σύμβαση μίσθωσης αγροτικού κτήματος, ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση, με την καταβολή μισθώματος, να παραχωρήσει στον μισθωτή τη χρήση και την κάρπωση του μισθίου, με τους όρους της τακτικής εκμετάλλευσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα δεδομένα της υπόθεσης, προκύπτει ότι το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, καλλιέργησε στα πλαίσια της αγροτικής επιχειρηματικής του δραστηριότητας την καλλιεργητική περίοδο 2020-2021, 251 περίπου στρέμματα φράουλα (σύμφωνα με τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης ΟΣΔΕ). Για την καλλιέργεια αυτή, πραγματοποίησε διάφορες δαπάνες τις οποίες καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία (βιβλίο εξόδων) και στις υποβληθείσες δηλώσεις (Φ.Ε., Φ.Π.Α.). Στη συνέχεια, υπέβαλε τη με αριθμό/.....-2021 δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, σύμφωνα με την οποία εκμίσθωσε στην ομόρρυθμη εταιρεία τη χρήση αγρών μονοετούς καλλιέργειας συνολικής έκτασης 102,97 στρεμμάτων. Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, από τα λογιστικά αρχεία της ομόρρυθμης εταιρείας, αμέσως μετά τη μίσθωση (την επόμενη ημέρα και εντός 25 ημερών) η εταιρεία προέβη σε διακινήσεις αγροτικού προϊόντος (φράουλας) με σκοπό την πώληση μέσω παραγγελιοδόχου Ως εκ τούτου, τεκμαίρεται ότι, στα μισθωμένα αγροτεμάχια υπήρχε ακόμα ηρτημένη παραγωγή φράουλας (αποθέματα φράουλας) που καλλιέργησε με δαπάνες της η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ

Επειδή, στα αποθέματα αγροτικής δραστηριότητας περιλαμβάνονται εκτός άλλων, τα αγροτικά προϊόντα που έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα δικαιολογητικά στοιχεία για την παράδοση-καταγραφή-κοστολόγηση κλπ των αποθεμάτων φράουλας (ως ηρτημένη παραγωγή), που μεταβιβάσθηκαν στην κυριότητα της ομόρρυθμης εταιρείας, ή κατάλληλο αρχείο παρακολούθησης των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης σύμφωνα με την παρ. 8 και παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), γεγονός που καταδεικνύει ότι η οντότητα δε διασφάλισε την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος (άρθρο 5 του ν. 4308/2014).

Επειδή, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία, τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό αξίας ή άλλο δικαιολογητικό στοιχείο σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), για την πώληση αγροτικών προϊόντων (φράουλας) με πελάτη την ομόρρυθμη εταιρεία, προκειμένου να μεταβιβασθεί σε αυτήν το δικαίωμα να διαθέτει ως κύριος τα αγαθά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 της απόφασης 91354/2017 «Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες Δι.Ε.Π.Π.Υ.)» του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας «Άρθρο 31 «Ηρτημένη παραγωγή»:

«1. Επιτηδευματίες (συσκευαστές χονδρέμποροι ή λιανοπωλητές) που αγοράζουν από παραγωγούς νωπά οπωρολαχανικά πριν την συγκομιδή τους (ηρτημένη παραγωγή) υποχρεούνται στην **κατάρτιση συμφωνητικού** στο οποίο θα αναγράφεται η προβλεπόμενη παραγωγή, η τιμή αγοράς και η συνολική αξία αυτής.
2. Το παραστατικό αγοράς της ηρτημένης παραγωγής εκδίδεται με την υπογραφή του συμφωνητικού μεταξύ των συμβαλλομένων. Το εν λόγω συμφωνητικό επισυνάπτεται στο παραστατικό αγοράς».

Επειδή, δεν τεκμηριώνεται από τα προσκομιζόμενα στοιχεία ότι πραγματοποιήθηκε από την ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση εισφορά των περιουσιακών της στοιχείων, ήτοι στην

προκειμένη περίπτωση, εισφορά της υφιστάμενης καλλιέργειας στους αγρούς που μίσθωσε και του παραγόμενου προϊόντος (αποθέματα φράουλα/ηρτημένη παραγωγή).

Επειδή, η ατομική επιχείρηση και η ομόρρυθμη εταιρεία είναι αυτόνομες οντότητες, υπαγόμενες ως προς την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ως εκ τούτου η ατομική επιχείρηση όφειλε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό πώλησης για την παράδοση των καρπών φράουλας που βρίσκονταν στα μισθωμένα αγροτεμάχια με τη μορφή ηρτημένης παραγωγής (ηρτημένοι καρποί), για την παραγωγή της οποίας είχε πραγματοποιήσει όλες τις δαπάνες καλλιέργειας και συγκομιδής και πώλησε στη συνέχεια η ομόρρυθμη εταιρεία στον αγροτικό συνεταιρισμό ως κύριος των αγαθών.

Επειδή, αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι μέχρι την 28/05/2021, δηλαδή καθόλη την καλλιεργητική περίοδο, ο προσφεύγων είχε τη χρήση και την κάρπωση του κτήματος με τους όρους της τακτικής εκμετάλλευσης, βαρυνόμενος με τις δαπάνες αυτής (εκμετάλλευσης). Η μισθώτρια εταιρεία μετά την 29/05/2021, προχώρησε στην πώληση έτοιμων φρούτων, στις δαπάνες συσκευασίας των οποίων και μόνον προέβη. Δεν είχε επομένως δικαιώματα επί των καρπών που παρήχθησαν σε περίοδο προγενέστερη της έναρξης της μισθωτικής σχέσης, διότι δεν ήταν κάτοχος, χρήστης και καλλιεργητής των αγροτικών κτημάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κατάλληλα στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι παρέδωσε την κυριότητα των αποθεμάτων αγροτικών προϊόντων (φράουλας) παραγωγής του στην εν λόγω Ο.Ε. αιτία εισφοράς ή από χαριστική αιτία ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο, πλην των σχετικών δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 20/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ** και την επικύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων:

- Της με αριθμό/17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και
- Της με αριθμό/17-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

- Η με αριθμό/17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου: **23.469,63 ευρώ**,
- Η με αριθμό/17-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου: **250,00 ευρώ**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.