



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-1-2020

Αριθμός απόφασης: 200

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

4. Την από **27-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο του νομού, Τ.Κ., καθώς και τα υπ' αριθμ...../2019 &/2019 συμπληρωματικά υπομνήματά της, κατά των με αριθμό **α)**...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **β)**...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **γ)**...../2019

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **δ)**...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **ε)**...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και **στ)**...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την 7-10-2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ:**, 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 υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 240.763,36€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρ.58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 72.229,31€, πλέον αρχικό ποσό επιστροφής ύψους 60,26€ **ήτοι συνολικό ποσό 312.933,41€.**
2. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 22.112,52€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρ.58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 2.211,25€, **ήτοι συνολικό ποσό 24.323,77€.**
3. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου ύψους 15.064,12€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρ.58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 7.532,06€, **ήτοι συνολικού ποσού 22.596,18€.**

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29-7-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014-2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. Η διαφορά φόρου στα ελεγχόμενα έτη προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε σειρά τεχνητών διευθετήσεων του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την προσφεύγουσα

ομόρρυθμη εταιρεία προς την συνδεδεμένη ατομική επιχείρηση της
..... με Α.Φ.Μ.:, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή φόρου
εισοδήματος.

4. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης των κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεων, ήτοι τήρησης απλογραφικών αντί διπλογραφικών βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Α.Σ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ.2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.
5. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης των κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεων, ήτοι τήρησης απλογραφικών αντί διπλογραφικών βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 των Ε.Λ.Π., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ.2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.
6. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης των κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 υποχρεώσεων, ήτοι τήρησης απλογραφικών αντί διπλογραφικών βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 των Ε.Λ.Π., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' & παρ.2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29-7-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση τήρησε σε όλα τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, απλογραφικά αντί διπλογραφικά βιβλία, δεδομένου ότι τόσο τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, όσο και τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013, υπερβαίνουν το 1.500.000,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν με αφορμή την από 15-3-2017 έκθεση διασταυρωτικού ελέγχου Φ.Π.Α. που συντάξε η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και αφορά την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» Μετά το υπ' αριθμ./2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην εταιρεία «.....», προκειμένου να διαπιστωθεί αν η επιχείρηση πράγματι παρείχε στη γαλακτοβιομηχανία τις ποσότητες γάλακτος που αναγράφονταν σε δύο τιμολόγια πώλησης (τα οποία εκδόθηκαν από τη ως αυτοτιμολόγηση σύμφωνα με την Πολ. 1004/2004). Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν ενδείξεις ότι ενδεχομένως οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η επιχείρηση «.....» να μην διατέθηκαν στη από την ίδια, αλλά από τη

συνδεδεμένη με αυτή, όμορη ατομική επιχείρηση της , μέλους και διαχειρίστριας της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, με όμοιο αντικείμενο εργασιών.

Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη τεχνητής διευθέτησης μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της όμορης ατομικής επιχείρησης της , καθώς οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η ομόρρυθμη επιχείρηση ήταν σημαντικά μεγαλύτερες από αυτές που τιμολογούσε στη γαλακτοβιομηχανία και αντίστροφα οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η ατομική επιχείρηση ήταν μικρότερες από αυτές που τιμολογούσε στην ίδια γαλακτοβιομηχανία. Η προσφεύγουσα, πριν την έναρξη του παρόντος ελέγχου και μετά την ολοκλήρωση του διασταυρωτικού ελέγχου, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 28-9-2017 τρία συμβόλαια μίσθωσης 320 αγελάδων με εκμισθωτή την ομόρρυθμη εταιρεία και μισθωτή την ατομική επιχείρηση, καθώς και τις αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις οποίες συμπεριέλαβε το εισόδημα από την εκμίσθωση πάγιου κεφαλαίου. Αντίστοιχη ήταν η διαπίστωση του ελέγχου στην ατομική επιχείρηση. Τα εν λόγω μισθωτήρια συμβόλαια συνάφθηκαν προκειμένου να καταστεί νόμιμη η μετατόπιση φορολογητέου εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία στην ατομική και η αποφυγή φόρου, δεδομένου ότι ο φορολογικός συντελεστής στην ομόρρυθμη εταιρεία είναι διπλάσιος συγκριτικά με το φορολογικό συντελεστή στην ατομική επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος έγινε χωρίς νόμιμη εντολή. Η υπ' αριθμ./2017 εντολή ελέγχου που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 25-4-2018, ανέφερε διάρκεια ελέγχου «ως 10/12/2018», χωρίς να αναφέρει παράταση, συνεπώς η ελεγκτική διαδικασία μετά την 10/12/2018 πραγματοποιήθηκε χωρίς την ύπαρξη εντολής ελέγχου και συνεπώς οι εκδοθείσες πράξεις είναι άκυρες. Η μεταγενέστερη υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου είναι άκυρη, καθώς σύμφωνα με τη διάταξη του άρ.25 παρ.1 του ν. 4174/2013 «η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου... δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες».
2. Παράνομη η διαδικασία άντλησης δεδομένων από άλλη επιχείρηση χωρίς να τεθούν υπ' όψιν της εταιρείας τους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
3. Λανθασμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα υπάγεται στις υποπερ. α' και γ' της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4174/2013 με σχέση ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητας άσκησης καθοριστικής επιρροής σε σχέση με την ατομική επιχείρηση , μη τηρουμένης της αρχής των ίσων αποστάσεων, όπως τίθενται από τις διατάξεις των άρθρων 50 & 51 του Ν. 4172/2013 περί ενδοομιλικών

συναλλαγών και μεταφοράς λειτουργιών. Οι μισθώσεις είναι ελεύθερες. Η επιχείρηση μίσθωσε τις αγελάδες βάσει του κόστους κτήσης αυτών, σύμφωνα με τις συμβάσεις αγοράς τους από το εξωτερικό, αλλά και βάσει του εισοδήματος ανά κεφαλή εκτρεφόμενου ζώου, όπως αυτό προσδιοριζόταν με αντικειμενικό τρόπο ως το 2013. Σύμφωνα με την Πολ. 1077/2014, η μέση τιμή εισοδήματος ανά κεφαλή προσδιορίστηκε σε 184,21€. Οι εν λόγω μισθώσεις έγιναν για να μπορέσει η εταιρεία να ανταποκριθεί στη συμφωνηθείσα ημερήσια ποσότητα γάλακτος που έπρεπε να παραδώσει στη εφόσον η ατομική επιχείρηση της διέθετε αρμεκτική μηχανή μεγαλύτερης ισχύος και απόδοσης.

4. Παράνομος και λανθασμένος ο ισχυρισμός του ελέγχου επί ανακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας για τα έτη 2014-2016 στηριζόμενος σε αμφισβήτηση της εκμίσθωσης βοοειδών στην ατομική επιχείρηση
5. Παράνομος ο καταλογισμός προστίμων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 λόγω λανθασμένου υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 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.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. (ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014)

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013: «1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη

φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται», ενώ στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις 10-4-2017 εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../...../..... εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου που όριζε διάρκεια ισχύος την 10-12-2018. Στις 2-11-2018 η διάρκεια της ως άνω εντολής ελέγχου παρατάθηκε για έξι (6) μήνες και η ισχύς της ορίστηκε μέχρι την 10-6-2019. Τέλος, στις 3-6-2019 παρατάθηκε για δεύτερη φορά η διάρκεια ισχύος της εν λόγω εντολής και ορίστηκε μέχρι την 10-12-2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός της διάρκειας ισχύος της σχετικής εντολής ελέγχου, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην παρ.2 περ. α' του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 4174/2013 «Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:

α) άλλους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης, μέλη του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και δικηγόρους του Δημοσίου στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους, {...}

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα στοιχεία που αφορούν την ατομική επιχείρηση της και συμπληρώνουν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, συμπεριλαμβάνονται στην από 29-7-2019 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. ζ' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**συνδεδεμένο πρόσωπο**»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

α) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται: «1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα**. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «**διευθέτηση**» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, **η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας**. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται **κρίσιμος**, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.1 του Ν. 4172/2013 «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, «πτηνοτροφικών», κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Επειδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή φορολογούνται, για τα έτη 2014 & 2015, με φορολογικό συντελεστή 26% για φορολογητέο εισόδημα ως 50.000€ και με συντελεστή 33% για

φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000€ (αρ.21,45 &58 του Ν.4172/2013), ενώ για τη χρήση 2016 ο ως άνω συντελεστής ορίστηκε στο 29% (άρ.58 παρ.1 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 112, παρ.10 & 11 του Ν. 4387/2016).

Επειδή, τα φορολογικά έτη 2014 & 2015, τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή 13% (αρ.29 παρ.3 του Ν. 4172/2013), ενώ το φορολογικό έτος 2016 τα κέρδη από την ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών του αρ.15 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. (αρ.21 παρ.3 του Ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 112 παρ.6 του Ν. 4387/16).

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»*, ενώ στο άρθρο 65 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία συστήθηκε στις 25-7-2003, με αντικείμενο εργασιών την «εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής», και ομόρρυθμα μέλη και διαχειριστές, τον του με ΑΦΜ: και την σύζυγό του, του με Α.Φ.Μ.:, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρείας. Η έδρα της εταιρείας βρίσκεται στο υπ' αριθμ. αγροτεμάχιο, στην αγροτική περιοχή νομού

Επειδή, η μέλος και διαχειρίστρια της προσφεύγουσας επιχείρησης, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διατηρούσε ατομική αγροτική επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ήτοι την «εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής» και έδρα στα υπ' αριθμ. & αγροτεμάχια, που βρίσκονται στην αγροτική περιοχή νομού και είναι όμορα με την έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Σημειώνεται ότι τα εν λόγω αγροτεμάχια είναι ιδιοκτησίας του, δωρεάν παραχωρημένα στη σύζυγό του,

Επειδή, η κατά τα ελεγχόμενα έτη ήταν διαχειρίστρια της ομόρρυθμης εταιρείας και συμμετείχε στο κεφάλαιο αυτής με ποσοστό 50%, ορθώς οι δύο επιχειρήσεις, «.....» και η ατομική επιχείρηση της

..... νοούνται ως συνδεδεμένες, λόγω της ύπαρξης ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης, καθώς και σχέση άμεσης διοικητικής εξάρτησης και ελέγχου μεταξύ των δύο προσώπων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. ζ' περ. α) και γγ) του Ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την από 15-7-2017 έκθεση διασταυρωτικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης στην εταιρεία «.....», η οποία συντάχθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ...../2015 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και αφορούσε τον έλεγχο των συναλλαγών που απεικονίζονταν στο υπ' αριθμ./2014 Τιμολόγιο Πώλησης Αγροτικών Προϊόντων (Αυτοτιμολόγηση) έκδοσης της εταιρείας «.....», καθαρής αξίας 289.218,10€, πλέον Φ.Π.Α. 37.598,35€, για την αγορά αγελαδινού γάλακτος από την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η ποσότητα γάλακτος που παραδόθηκε στην επιχείρηση «.....» το μήνα Ιανουάριο του 2014, ύψους 584.279 κιλών, αφορά πραγματική συναλλαγή, ενώ το εν λόγω τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας και στην αντίστοιχη δήλωση Φ.Π.Α. 1^{ου} τριμήνου του 2014.

Από τον επιτόπιο έλεγχο στις 7-3-2017, στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας, καθώς και στις εγκαταστάσεις της όμορης ατομικής επιχείρησης της - κατόπιν πληροφοριακού δελτίου με το ίδιο αίτημα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης – εντοπίστηκαν ενδείξεις που δημιούργησαν την υπόνοια ότι η ομόρρυθμη εταιρεία πουλάει ποσότητες γάλακτος μικρότερες των παραγωγικών δυνατοτήτων της, ενώ η ατομική επιχείρηση της πουλά ποσότητες γάλακτος μεγαλύτερες των δυνατοτήτων της.

Με αφορμή τις προαναφερόμενες ενδείξεις, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκαν οι από 29-7-2019 εκθέσεις φόρου εισοδήματος και διαδικαστικών παραβάσεων του άρ.54 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου διερευνήθηκε η δυνατότητα παραγωγής γάλακτος της προσφεύγουσας και η άντληση δεδομένων από αντίστοιχο έλεγχο που πραγματοποίησε η ίδια Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση της Όπως προκύπτει από την από 29-7-2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα επιχείρηση :

- Με βάση τα στοιχεία του ζωικού κεφαλαίου της εκμετάλλευσης βοοειδών της ελεγχόμενης εταιρείας και της ατομικής εταιρείας, καθώς και τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων πώλησης των δύο επιχειρήσεων ανά έτος, προκύπτει ότι οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε και πούλησε η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα φορολογικά της στοιχεία, αντιστοιχούν στον πληθυσμό βοοειδών της ατομικής επιχείρησης και αντίστροφα, οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε και πούλησε η ατομική επιχείρηση αντιστοιχούν στον πληθυσμό των βοοειδών της ομόρρυθμης εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα όπως αναγράφεται στην από 29-7-2019 έκθεση ελέγχου, ο αριθμός βοοειδών στο έτος 2014 αναλύεται ως εξής:

Στοιχεία ζωικού κεφαλαίου			ΣΥΝΟΛΟ
Αριθμός βοοειδών	957 (76,07%)	301 (23,93%)	1258 (100%)
Αριθμός θηλυκών βοοειδών	937 (75,75%)	300 (24,25%)	1237 (100%)
Αριθμός θηλυκών βοοειδών <= 24 ΜΗΝ	284 (82,56%)	60 (17,44%)	344 (100%)
Αριθμός θηλυκών βοοειδών > 24 ΜΗΝ	653 (73,12%)	240 (26,88%)	893 (100%)
Αριθμός αρσενικών βοοειδών	20 (95,24%)	1 (4,76%)	21 (100%)

Στους παρακάτω δύο πίνακες αναλύονται τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων πώλησης γάλακτος των δύο επιχειρήσεων το ίδιο έτος.

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2014	584.279	0,495	289.218,10	37.598,35
2	...../2014	163.947	0,495	81.153,77	10.549,99
3	...../2014	183.637	0,495	90.900,30	11.817,04
4	...../2014	189.096	0,48	90.766,07	11.799,59
5	...../2014	194.262	0,475	92.274,45	11.995,68
6	...../2014	180.065	0,47	84.630,55	11.001,97
7	...../2014	109.919	0,47	51.661,93	6.716,05
8	...../2014	68.200	0,47	32.054,00	4.167,02
9	...../2014	42.000	0,47	19.740,00	2.566,20
10	...../2014	33.750	0,47	15.862,50	2.062,13
11	...../2014	30.430	0,47	14.302,10	1.859,27
12	...../2014	46.500	0,47	21.855,00	2.841,15
	ΣΥΝΟΛΟ	1.826.085		884.418,77	114.974,44

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2014	383.360	0,495	189.763,20	24.669,22
2	...../2014	4.700	0.50	2.350,00	305,50
3	...../2014	434.000	0,495	214.830,00	27.927,90
4	...../2014 (άκυρο - εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /2014 Πιστωτικό τιμ.)				
5	...../2014	420.000	0,48	201.600,00	26.208,00

6	...../2014	425.985	0,475	202.342,88	26.304,57
7	...../2014	420.000	0,47	197.400,00	25.662,00
8	...../2014	508.000	0,47	238.760,00	31.038,80
9	...../2014	535.000	0,47	251.450,00	32.688,50
10	...../2014	540.000	0,47	253.800,00	32.994,00
11	...../2014	528.000	0,47	248.160,00	32.260,80
12	...../2014	507.860	0,47	238.694,20	31.030,25
13	...../2014	527.000	0,47	247.690,00	32.199,70
	ΣΥΝΟΛΟ	5.233.905		2.486.840,28	323.289,24

Σύμφωνα με το αρ. πρωτ./2014 έγγραφο του Τμήματος Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας, η γαλακτοπαραγωγή ανά γαλακτική περίοδο και αγελάδα ανέρχεται στα 8.000 κιλά με ηλικία ζώου τουλάχιστον 24 μηνών. Κατά συνέπεια, ο ελάχιστος αριθμός των εκτρεφόμενων αγελάδων που είναι αναγκαίες για την παραγωγή της ποσότητας γάλακτος βάσει των φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται ως εξής:

$$\dots\dots\dots : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2014}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{1.826.085}{8.000} = 228 \text{ θηλυκά βοοειδή}$$

$$\dots\dots\dots : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2014}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{5.233.905}{8.000} = 654 \text{ θηλυκά βοοειδή.}$$

- Στο φορολογικό έτος 2015, ο αριθμός των βοοειδών των δύο επιχειρήσεων αναλύεται ως εξής:

Στοιχεία ζωικού κεφαλαίου	.....	.....	ΣΥΝΟΛΟ
Αριθμός βοοειδών	1.047 (75,00%)	349 (25,00%)	1.396
Αριθμός θηλυκών βοοειδών	999 (74,89%)	335 (25,11%)	1.334
Αριθμός θηλυκών βοοειδών <= 24 ΜΗΝ	344 (81,52%)	78 (18,48%)	422
Αριθμός θηλυκών βοοειδών > 24 ΜΗΝ	655 (71,82%)	257 (28,18%)	912
Αριθμός αρσενικών βοοειδών	48 (77,42%)	14 (22,58%)	62

Στους παρακάτω δύο πίνακες αναλύονται τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων πώλησης γάλακτος των δύο επιχειρήσεων:

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2015	71.155	0,465	33.087,08	4.301,32

2	...../2015	80.977	0,465	37.654,30	4.895,06
3	...../2015	86.148	0,465	40.058,82	5.207,65
4	...../2015	73.750	0,465	34.293,75	4.458,19
5	...../2015	88.215	0,46	40.578,91	5.275,26
6	...../2015	60.725	0,455	27.629,87	3.591,88
7	...../2015	32.220	0,455	14.660,10	1.905,81
8	...../2015	140.349	0,455	63.858,79	8.301,64
9	...../2015	214.980	0,457	98.245,86	12.771,96
10	...../2015	273.730	0,457	125.094,62	16.262,30
11	...../2015	242.520	0,457	110.831,64	14.408,11
12	...../2015	233.930	0,457	106.906,01	13.897,78
	ΣΥΝΟΛΟ	1.598.699		732.899,75	95.276,96

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2015	527.000	0.465	245.055,00	31.857,15
2	...../2015	476.000	0,465	221.340,00	28.774,20
3	...../2015	527.000	0,465	245.055,00	31.857,15
4	...../2015	510.000	0,465	237.150,00	30.829,50
5	...../2015	512.335	0,46	235.674,10	30.637,63
6	...../2015	510.000	0,455	232.050,00	30.166,50
7	...../2015	526.000	0,455	239.330,00	31.112,90
8	...../2015	427.000	0,455	194.285,00	25.257,05
9	...../2015	346.000	0,457	158.122,00	20.555,86
10	...../2015	310.000	0,457	141.670,00	18.417,10
11	...../2015	300.000	0,457	137.100,00	17.823,00
12	...../2015	338.000	0,457	154.466,00	20.080,58
	ΣΥΝΟΛΟ	5.309.335		2.441.297,10	317.368,62

Σύμφωνα με το αρ. πρωτ./10-3-2014 έγγραφο του Τμήματος Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας, η γαλακτοπαραγωγή ανά γαλακτική περίοδο και αγελάδα ανέρχεται στα 8.000 κιλά με ηλικία ζώου τουλάχιστον 24 μηνών. Κατά συνέπεια, ο ελάχιστος αριθμός των εκτρεφόμενων αγελάδων που είναι αναγκαίες για την παραγωγή της ποσότητας

γάλακτος βάσει των φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{.....} : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2015}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{1.598.699}{8.000} = 200 \text{ θηλυκά βοοειδή}$$

$$\text{.....} : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2015}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{5.309.335}{8.000} = 664 \text{ θηλυκά βοοειδή}$$

- Αντίστοιχα, στο φορολογικό έτος 2016, ο αριθμός των βοοειδών των δύο επιχειρήσεων αναλύεται ως εξής:

Στοιχεία ζωικού κεφαλαίου	.....	.....	ΣΥΝΟΛΟ
Αριθμός βοοειδών	961 (75,31%)	315 (24,69%)	1.276
Αριθμός θηλυκών βοοειδών	941 (75,34%)	308 (24,66%)	1.249
Αριθμός θηλυκών βοοειδών <= 24 ΜΗΝ	360 (72,87%)	134 (27,13%)	494
Αριθμός θηλυκών βοοειδών > 24 ΜΗΝ	581 (76,95%)	174 (23,05%)	755
Αριθμός αρσενικών βοοειδών	20 (95,24%)	1 (4,76%)	21

Στους παρακάτω δύο πίνακες αναλύονται τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων πώλησης γάλακτος των δύο επιχειρήσεων:

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2016	218.630	0,455	99.476,65	12.931,96
2	...../2016	162.120	0,44	71.332,80	9.273,26
3	...../2016	186.810	0,415	77.526,15	10.078,40
4	...../2016	95.770	0,395	37.829,14	4.917,79
5	...../2016	54.700	0,39	21.333,00	2.773,29
6	...../2016	163.993	0,377	61.825,36	8.037,30
7	...../2016	589.000	0,39	229.710,00	29.862,30
8	...../2016	589.000	0,40	235.600,00	30.628,00
9	...../2016	547.000	0,41	224.270,00	29.155,10
10	...../2016	552.000	0,41	226.320,00	29.421,60
11	...../2016	47.500	0,41	19.475,00	2.531,75
	ΣΥΝΟΛΟ	3.206.523		1.304.698,10	169.610,75

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...../2016	365.034	0,44	160.615,00	20.879,95

2	...../2016	403.000	0,44	177.320,00	23.051,60
3	...../2016	434.000	0,415	180.110,00	23.414,30
4	...../2016	503.000	0,395	198.685,00	25.829,05
5	...../2016	561.000	0,39	218.790,00	28.442,70
6	...../2016	432.510	0,377	163.056,27	21.197,32
7	...../2016	47.320	0,39	18.454,80	2.399,12
8	...../2016	44.390	0,40	17.756,00	2.308,28
9	...../2016	24.850	0,41	10.188,50	1.324,51
10	...../2016	33.490	0,41	13.730,90	1.785,02
11	...../2016	52.240	0,41	21.418,40	2.784,39
12	...../2016	63.010	0,41	25.834,10	3.358,43
	ΣΥΝΟΛΟ	2.963.844		1.205.958,97	156.774,67

Σύμφωνα με το αρ. πρωτ./2014 έγγραφο του Τμήματος Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας, η γαλακτοπαραγωγή ανά γαλακτική περίοδο και αγελάδα ανέρχεται στα 8.000 κιλά με ηλικία ζώου τουλάχιστον 24 μηνών. Κατά συνέπεια, ο ελάχιστος αριθμός των εκτρεφόμενων αγελάδων που είναι αναγκαίες για την παραγωγή της ποσότητας γάλακτος βάσει των φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{.....} : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2016}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{3.206.523}{8.000} = 401 \text{ θηλυκά βοοειδή}$$

$$\text{.....} : \frac{\text{συνολικά κιλά πωληθέντος γάλακτος 2016}}{\text{μέγιστη παραγωγή γάλακτος ανά αγελάδα σε κιλά}} = \frac{2.963.844}{8.000} = 370 \text{ θηλυκά βοοειδή}$$

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι η κτηνοτροφική μονάδα της ελεγχόμενης οντότητας στα φορολογικά έτη 2014, 2015 & 2016 είχε τη δυνατότητα παραγωγής και στη συνέχεια πώλησης της παραδιδόμενης στη ποσότητας γάλακτος σε κιλά, ενώ η επιχείρηση της δεν είχε τέτοια δυνατότητα. Επίσης, συγκρίνοντας τον αριθμό των θηλυκών βοοειδών της κάθε εκμετάλλευσης με τον ελάχιστο αριθμό των εκτρεφόμενων αγελάδων όπως υπολογίσθηκε παραπάνω, διαπιστώνεται ότι η ατομική επιχείρηση παρήγαγε ποσότητες γάλακτος οι οποίες προϋποθέτουν τον πληθυσμό βοοειδών της ελεγχόμενης εταιρείας, ενώ η τελευταία παρήγαγε ποσότητες γάλακτος οι οποίες αντιστοιχούν στον πληθυσμό βοοειδών της ατομικής επιχείρησης.

- Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές πώλησης γάλακτος των δύο επιχειρήσεων με τους πελάτες τους, πραγματοποιούνται από τις έδρες των δύο κτηνοτροφικών επιχειρήσεων, με οχήματα τρίτων.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου, απέστειλε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα, την υπ' αριθμ./2018 Ειδική Πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 57-59 του Ν. 4446/2016.
- Η προσφεύγουσα, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-59 του Ν. 4446/2016, υπέβαλε στις 28-9-2017 στη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης τρία ιδιωτικά συμφωνητικά εκμίσθωσης 320 αγελάδων στην, με τα οποία παραχωρείται η χρήση και η εκμετάλλευση των παραπάνω βοοειδών, ως εξής:
 - α) το από 3-1-2014 (αρ. πρωτ./2017) συμφωνητικό μίσθωσης, διάρκειας 1/1-31/12/2014, με συνολικό ετήσιο μίσθωμα 76.752,00€ (195,00€ ανά αγελάδα, πλέον Φ.Π.Α.)
 - β) το από 13-1-2015 (αρ. πρωτ./2017) συμφωνητικό μίσθωσης, διάρκειας από 1/1-31/12/2015, με συνολικό ετήσιο μίσθωμα 110.280,00€ (280,00€ ανά αγελάδα, πλέον Φ.Π.Α.) και
 - γ) το από 4-1-2016 (αρ. πρωτ./2017) συμφωνητικό εκμίσθωσης, διάρκειας από 1/1-31/12/2016, με συνολικό ετήσιο μίσθωμα 111.104,00€ (280,00€ ανά αγελάδα, πλέον Φ.Π.Α.).
- Με τις ίδιες διατάξεις (Ν.4446/2016) υπέβαλε τις υπ' αριθμ./2017,/2017 &/2017 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016 αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε το εισόδημα από την εκμίσθωση των αγελάδων. Ακόμη, υπέβαλε τις υπ' αριθμ./2017,/2017 &/2017 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016 αντίστοιχα.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση προς επίρρωση των ισχυρισμών της, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 11/12/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, θεωρημένο την ίδια ημερομηνία από το Α.Τ., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ως εκμισθώτρια συμφώνησε με την ατομική επιχείρηση της να εκμισθώνει σε αυτή έως 320 αγελάδες έναντι 195€ ανά αγελάδα ετησίως με αρχική διάρκεια μίσθωσης 1/1/-31/12/2014.

Επειδή, στις 17-6-2013 συνάφθηκε σύμβαση προαγοράς αγελαδινού γάλακτος μεταξύ αφενός της και αφετέρου α) της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: και β) της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ.: Από την

παραπάνω σύμβαση προκύπτει ότι οι συμβαλλόμενοι παραγωγοί γάλακτος συμφωνούν να παραδίδουν στη ποσότητες που κυμαίνονται μεταξύ 17.000 ως 20.000 κιλών γάλακτος ημερησίως από κοινού.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα εξέδωσε α)το υπ' αριθμ./2014 Τ.Π.Υ. μίσθωσης 320 αγελάδων γαλακτοπαραγωγής χρήσης 2014, καθαρής αξίας 62.400€ πλέον Φ.Π.Α. 14.352€, ήτοι συνολικής αξίας 76.752,00€, β)το υπ' αριθμ./2015 Τ.Π.Υ. μίσθωσης 320 αγελάδων γαλακτοπαραγωγής χρήσης 2015, καθαρής αξίας 89.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 20.608,00€, ήτοι συνολικής αξίας 110.280,00€ και γ)το υπ' αριθμ./2016 Τ.Π.Υ. μίσθωσης 320 αγελάδων γαλακτοπαραγωγής χρήσης 2016, καθαρής αξίας 89.600€ πλέον Φ.Π.Α. 21.504,00€, ήτοι συνολικής αξίας 111.104,00€, τα οποία συμπεριελήφθησαν στις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν εντός του 2017 κατ' εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων των άρ.57-59 του Ν.4446/2016.

Επειδή, δεν αποδείχθηκε η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων – μισθωμάτων μέσω τραπεζικού συστήματος, αφού τα αντίγραφα της κίνησης των λογαριασμών της προσφεύγουσας επιχείρησης και της ατομικής είναι αποσπασματικά και δεν αποδεικνύουν ότι οι συγκεκριμένες μεταφορές χρημάτων αφορούν τις συγκεκριμένες μισθώσεις.

Επειδή, τα ως άνω Τ.Π.Υ. δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της ατομικής επιχείρησης της

Επειδή, όπως απέδειξε ο έλεγχος, το ετήσιο κέρδος από την εκμετάλλευση αγελάδων γαλακτοπαραγωγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, ανέρχεται σε 1.862,14€ ανά κεφαλή, ενώ το εισόδημα από την εκμίσθωση ανέρχεται σε 195€ το έτος 2014 και 280€ τα έτη 2015 και 2016 ανά αγελάδα.

Από τα παραπάνω προεκτεθέντα στοιχεία συνάγεται ότι η σύναψη των μισθωτηρίων συμβολαίων και η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. αποτελούν μια επίπλαστη κατάσταση, που σκοπός της είναι η απόδοση νομιμοφάνειας, προκειμένου να μην αμφισβητηθεί η μετατόπιση φορολογητέου εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία στην ατομική επιχείρηση.

Οι εν λόγω συμβάσεις μίσθωσης αγελάδων μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, οι οποίες πουλούν το 80% σχεδόν της παραγωγής τους σε έναν πελάτη, τη, με τον οποίο έχουν συμφωνήσει από κοινού να του αποδίδουν συγκεκριμένες ποσότητες γάλακτος, αποτελούν τεχνητή διευθέτηση, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, δεδομένου ότι ο στόχος της ως άνω διευθέτησης, όπως προκύπτει από το φορολογικό της

χειρισμό, αντίκειται στο πνεύμα, στο σκοπό και στο αντικείμενο της διάταξης που θα ίσχυε σε άλλη περίπτωση. Όπως με σαφήνεια απέδειξε ο έλεγχος, η απόκλιση ανάμεσα στην αξία μίσθωσης μίας αγελάδας (195€ ή 230€) και στο κέρδος που αυτή αποφέρει (1.862,14€) είναι τόσο μεγάλη που δεν συνάδει με μια ορθολογική επιχειρηματική επιλογή. Εξάλλου, αν η προσφεύγουσα όπως υποστηρίζει, δεν διέθετε αρμεκτική μηχανή με την απαιτούμενη ισχύ και απόδοση, γεγονός που δεν απέδειξε στον έλεγχο, θα μπορούσε να μισθώσει αυτήν από την όμορη επιχείρηση.

Αντίθετα, με τις εν λόγω μισθώσεις, που υποβλήθηκαν με τις ευνοϊκές διατάξεις των αρ.57-59 του Ν.4446/2016 και οι οποίες απέκτησαν βέβαιη χρονολογία από την ημερομηνία κατάθεσής τους στη Δ.Ο.Υ., μετατοπίζεται φορολογητέα ύλη από την ομόρρυθμη επιχείρηση, τα κέρδη της οποίας φορολογούνται με συντελεστή 26% και 33% για το έτος 2014 & 2015 και με συντελεστή 29% για το έτος 2016, στην ατομική επιχείρηση, τα κέρδη της οποίας φορολογούνται με συντελεστή 13% στα έτη 2014 & 2015 και αυτοτελώς, σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών του άρ.15 του Ν. 4172/2013, στη χρήση 2016.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, όπως ορίζονται στα άρ.2 και 114 του ν.2238/94, εφόσον ασκούν δραστηριότητα που αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ενώ στην παρ.4 & 5 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ορίζονται τα κριτήρια τήρησης απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων, σύμφωνα το οποίο οι λοιποί υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών, με εξαίρεση τις ανώνυμες και Ε.Π.Ε., τηρούν απλογραφικά βιβλία εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν υπερβαίνουν τα 1.500.000,00€.

Επειδή, στο άρ.1 παρ.2 περ. γ' του Ν. 4308/2014 ορίζεται η υποχρέωση της ομόρρυθμης εταιρείας, να εφαρμόζει τις διατάξεις του νόμου αυτού. Περαιτέρω, στο άρθρο 2 του ίδιου ως άνω νόμου καθορίζονται τα κριτήρια ένταξης των νομικών οντοτήτων σε κατηγορία μεγέθους. Σύμφωνα με την παρ.3 του άρ.2 « *Ειδικά οι οντότητες της παραγράφου 2(γ) ου άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 ευρώ.*»

Επειδή, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν τα κριτήρια που ορίζουν την ένταξη μιας οντότητας μεταβάλλονται για δύο διαδοχικές περιόδους (αρ.2 παρ.9 του Ν. 4308/2014).

Επειδή, έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμίσθωση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται τυχόν

επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοιας φύσης κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επίτευξης των σκοπών της. (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Επειδή, σύμφωνα στο άρ.30 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών».

Επειδή, στο άρ.21 παρ.1 του Ν. 4172/2013 δίνεται ο ορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με αυτόν, «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1116/2015, παρ. Α' - ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, ορίζεται ότι: «1. Στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 29, ρητά ορίζεται ότι «ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές». Επομένως στα έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα αρχικά περιλαμβάνονταν και οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις και αποζημιώσεις. {...} 2. Οι αγροτικές επιδοτήσεις/ενισχύσεις, για φορολογικούς σκοπούς, διαχωρίζονται σε δυο κατηγορίες. Η μια συμπεριλαμβάνει τις «Επιδοτήσεις Παγίων - Κάλυψης Δαπανών» και η άλλη τις «Λοιπές Επιδοτήσεις» (προσθετικές των εσόδων), όπως άλλωστε προκύπτει από το/2015 έγγραφο του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. προς την υπηρεσία»

Επειδή, για την κρίση περί του ύψους των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης χρήσης τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αρχικά όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρήθηκαν κατά τη χρήση, εκτός αν τα δεδομένα των βιβλίων έχουν νόμιμα ανατραπεί, οπότε τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προσδιορίζονται από τον τελευταίο υφιστάμενο οικείο νόμιμο τίτλο. (ΣΤΕ 3081/1992).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 «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, στην παρ.1 του άρ.54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1.Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:{..} η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του», ενώ στην παρ.2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:{..} ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 2 περ. ζ' της Πολ. 1252/2015 - Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 53-62 του Κ.Φ.Δ., «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ. η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη», ενώ στην ίδια εγκύκλιο στο άρ.2 παρ. ι) αποσαφηνίζεται ότι «**ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ.1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση**»

Επειδή, στην Πολ. 1026/2018 – ΠΑΡΟΧΗ ΟΔΗΓΙΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Ν. 4174/2013 ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ, ΙV ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ορίζεται ότι: «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. **Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.**»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν αλληλογραφίας της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης με τον ΟΠΕΚΕΠΕ, προσκομίσθηκε η βεβαίωση του ΟΠΕΚΕΠΕ οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013), σύμφωνα

με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τη χρήση 2013 το ποσό των 62.853,15€, ως ενιαία ενίσχυση. Από τη δήλωση φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 ανήλθαν σε 1.475.905,04€. Κατά συνέπεια, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα στην εν λόγω χρήση υπερβαίνουν το προβλεπόμενο, από το άρθρο 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), όριο σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα υποχρεούται να τηρεί διπλογραφικά βιβλία κατά το επόμενο φορολογικό έτος 2014. Επιπλέον, ο έλεγχος προσδιόρισε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων σε 2.465.209,59€ για το φορολογικό έτος 2014 και 2.279.713,75€ για το φορολογικό έτος 2015.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το πρόστιμο λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013, επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά χρήση, καθώς η παράβαση του άρ.54 παρ.1 περ. η' εξετάζεται ως ενιαίο σύνολο, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου και η τυχόν επανάληψή της επισύρει την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του αρ.54 του ΚΦΔ περί υποτροπής, εφόσον διαπιστωθεί σε επόμενο διαφορετικό έλεγχο. Συνεπώς, το πρόστιμο των 2.500,00€ ανά ελεγχόμενη χρήση, λόγω τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 2.500€ για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2014,2015 & 2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 27-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- A) την επικύρωση** των: α) υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
β) υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
γ) υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

B) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.54 του ν. 4174/2013, επί το ορθόν ως προς τα έτη που αφορά, ήτοι 2014,2015 και 2016.

Γ) την ακύρωση της υπ' αριθμ..... /2019 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 του Ν. 4174/2013 και της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	240.764,36 €	240.764,36 €
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ	72.229,31€	72.229,31€
Αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό	-60,26	-60,26
Συνολικό ποσό	312.933,41€	312.933,41€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2)Επί της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	22.112,52 €	22.112,52 €
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ	2.211,25€	2.211,25€
Συνολικό ποσό	24.323,77€	24.323,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.064,12 €	15.064,12 €
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	7.532,06€	7.532,06€
Συνολικό ποσό	22.596,18€	22.596,18€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00€	2.500,00 €

5)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Ποσό προστίμου	2.500,00€	0,00 €
-----------------------	------------------	---------------

6)Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	2.500,00€	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Γραφείου
 Διοικητικής Υποστήριξης

**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.