



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

27/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

876

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά α) της υπ. αριθ. /30-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ. αριθ. /30-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ. αριθ. /30-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, δ) της υπ. αριθ. /30-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου

01/01/2018 – 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τη με αριθ. πρωτ./06-12-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά πιστωτικού ποσού φόρου ύψους 393,35 €, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 16.442,97 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 8.418,16 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.992,87 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 28.254,35 €.

β) Με την υπ' αριθ./30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 5.297,63 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.648,82 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 899,40 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 8.845,85 €.

γ) Με την υπ' αριθ./30-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 4.533,49 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 2.600,75 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.800,24 €.

δ) Με την υπ' αριθ./30-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 1.629,71 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 814,85 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.444,56 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης 30-10-2023 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ./09-08-2022 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....» και δευτερεύουσες δραστηριότητες μεταξύ άλλων «.....», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 οπότε και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Για το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων εξέπεσε τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (ΕΦΚ) ύψους 8.047,25 €, δίχως να τον συμπεριλάβει στα ακαθάριστα έσοδά του στην σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα την διπλή έκπτωσησή του, το οποίο ο έλεγχος προσέθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά του προσφεύγοντα.
- Ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 5.150,55 € για το φορολογικό έτος 2017 και 6.173,40 € για το φορολογικό έτος 2018 ως μη εκπιπόμενες, οι οποίες προστέθηκαν στα αποτελέσματα του ελέγχου.

Περαιτέρω, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών διαβίωσης. Επιπλέον, κατά το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία έχει εκδοθεί η με αριθ./2018 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθ. 58^A του ΚΦΔ.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' καθώς και της παρ. 2 του ν. 4172 /2013 και εισηγήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα εισηγήθηκε ως καταλληλότερη την τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ./15-09-2023 Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία ενέκρινε την τεχνική της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με έμμεσες τεχνικές προσδιορίστηκαν διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ποσού 31.508,00 € για το φορολογικό έτος 2017 και 12.893,62 € για το φορολογικό έτος 2018.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα ως εξής:

	2017	2018
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	79.653,00	74.572,80
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΑ Ε.Φ.Κ.	8.047,25	0,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	31.508,00	12.893,62
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	119.208,25	87.466,42
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	67.350,34	62.568,96
ΠΛΕΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ)	1.289,62	0,00
ΠΛΕΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	5.150,55	6.173,40
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	13.592,28	12.003,84

ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	58.298,08	31.070,86
------------------------------------	------------------	------------------

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου - Αοριστία και μη αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου - Ακύρωση προσβαλλόμενων πράξεων. Για το έτος 2017 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών καθώς οι δαπάνες του δεν είναι μεγαλύτερες από το εισόδημά του, όπως λανθασμένα αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου. Ομοίως και για το έτος 2018 τα εισοδήματα του υπερκαλύπτουν τις δαπάνες του ενώ ο έλεγχος επικαλείται την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η οποία ωστόσο διαπιστώθηκε την περίοδο 01-01-2018 έως 21-07-2018, ήτοι σε περίοδο που δεν αποδίδει η και επομένως κρίνεται αναιτιολόγητη η χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς ο ίδιος δεν είχε πηγή εισοδήματος από πατάτα εκείνη την περίοδο. Σε κάθε περίπτωση η χρήση των έμμεσων τεχνικών εφαρμόζεται όταν ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι αδύνατος διότι υπάρχει μεγάλη έκταση φοροδιαφυγής.
- Ο έλεγχος εντελώς αόριστα επικαλείται τις στρεμματικές αποδόσεις του Υπουργείου Ανάπτυξης και τις τιμές του καθώς και απαντήσεις γεωπόνων εντελώς αόριστα και ανυπόστατα. Επιπλέον, λανθασμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι οι πατάτες του που παράγονταν στον είναι φημισμένες και πωλούνται ακριβότερα καθώς οι μόνες πατάτες που φέρουν ένδειξη ΠΓΕ (προστασίας γεωγραφικής ένδειξης) είναι του Ακόμη και αυτές όμως το έτος 2017 είχαν τιμή παραγωγού γύρω στα 0,15 € ανά κιλό. Επιπλέον, η καλλιεργούμενη έκταση που απέδωσε ήταν μόνο 1,4 στρέμματα το έτος 2017 και 6,27 στρέμματα το έτος 2018. Σε κάθε περίπτωση εάν ο έλεγχος είχε λάβει υπόψη του τα στοιχεία του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης τότε θα γινόταν αντιληπτό πως το κάθε στρέμμα απέδιδε ακαθάριστα έσοδα ύψους 372,70 €.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση

τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013

[...]

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών

ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή [...]

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου και δεν προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται για τον ίδιο οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών καθώς το εισόδημά του επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών του για το υπό κρίση φορολογικό έτη. Επιπλέον, ότι δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου που να αφορά την πώληση στην χρήση 2018 ώστε να αιτιολογείται η χρήση των έμμεσων τεχνικών για αυτό το είδος καθώς ο ίδιος δεν είχε πηγή εισοδήματος από πατάτα εκείνη την περίοδο, ενώ σε κάθε περίπτωση η χρήση των έμμεσων τεχνικών εφαρμόζεται όταν ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος είναι αδύνατος διότι υπάρχει μεγάλη έκταση φοροδιαφυγής.

Επειδή, η με αριθ. 2305/2017 απόφαση ΣτΕ που επικαλείται ο προσφεύγων αναφέρεται στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και όχι στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις με ημερομηνία θεώρησης 30-10-2023 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2017 και 2018, όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 18.352,55 € ενώ προκύπτουν δαπάνες τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείου (κωδ. 727) ποσού 57.663,82 € και δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) ποσού 8.707,35 €, ήτοι δαπάνες συνολικού ποσού 66.371,17 €. Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2018, το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 15.007,49 € ενώ προκύπτουν δαπάνες τοκοχρεολυτικής απόσβεσης δανείου (κωδ. 727) ποσού 51.325,05 € και δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049) ποσού 1.608,93 €, ήτοι δαπάνες συνολικού ποσού 52.933,98 €. Επιπλέον, κατά το φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν αυτών, ορθώς πραγματοποιήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις από την Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με κάθε διαθέσιμο μέσο και με την εφαρμογή εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλονται.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί μη ορθής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των

φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα»:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

[...]

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

[...]

Άρθρο 6

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα

αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)», ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα:

[...]

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...]»

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αόριστα επικαλείται τις στρεμματικές αποδόσεις του Υπουργείου Ανάπτυξης και τις τιμές του καθώς και απαντήσεις εντελώς αόριστα και ανυπόστατα και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Επιπλέον, ότι η καλλιεργούμενη έκταση που απέδωσε πατάτες ήταν μόνο 1,4 στρέμματα το έτος 2017 και 6,27 στρέμματα το έτος 2018. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 24-11-2023 τεχνική έκθεση του στην οποία τονίζεται ότι η παραγωγή όταν προσβληθεί από ιούς σχεδόν μηδενίζει. Επιπλέον, σύμφωνα με τη με αριθ. /2017 απόφαση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων η ακαθάριστη απόδοση της καλλιέργειας πατάτας προσδιορίστηκε σε 3.727 € ανά εκτάριο ή 372,70 € ανά στρέμμα για το έτος 2017, λαμβάνοντας υπόψη την φύρα, την χαμηλή παραγωγή και τις κλιματικές συνθήκες του έτους.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου εξέδωσε την απόφαση με αριθμό /15-09-2023 για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου (σχέση τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, κατόπιν της εισηγητικής έκθεσης του ελεγκτή, σύμφωνα με την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της σχέσης τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος λαμβάνοντας υπόψη του τα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς, τις διαθέσιμες εκτάσεις για την καλλιέργεια όπως αποτυπώνονται στην περιουσιακή κατάσταση Ε9, την δήλωση καλλιέργειας αγρότη με την ασφαλιζόμενη αξία της φυτικής παραγωγής, τις χαμηλότερες αποδόσεις της καλλιέργειας και τις στρεμματικές αποδόσεις όπως αυτές καθορίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, τα εκδοθέντα δελτία αποστολής, από τα οποία προκύπτουν το είδος και οι ποσότητες των προϊόντων που διατέθηκαν στις λαϊκές αγορές και την μέση τιμή μονάδας πώλησης όπως αυτή προκύπτει από τα δελτία τιμών χονδρικής και λιανικής πώλησης που δημοσιεύει ο Οργανισμός Κεντρικών Αγορών και Αλιείας (ΟΚΑΑ), την τιμή λιανικής πώλησης πατάτας που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα, καθώς και τα δελτία πιστοποίησης τιμών που δημοσιεύει το τμήμα Εμπορίου και Απασχόλησης.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

- Στο έτος 2017, σύμφωνα με τα με αριθ. /6-3-2017 και /3-4-2017 Δ. Α. – Τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, ο προσφεύγων προμηθεύτηκε συνολικά 4.500 κιλά, συνολικής καθαρής αξίας 3.780,00 € πλέον Φ.Π.Α. για την καλλιέργεια(.....).

- Στο έτος 2018, σύμφωνα με το με αριθ. Δ.Α. – Τιμολόγιο εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ και το με αριθ. Δ.Α.-ΤΙΜ. /29-03-2018 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, ο προσφεύγων προμηθεύτηκε συνολικά 1.255 κιλά, συνολικής καθαρής αξίας 943,57 € πλέον Φ.Π.Α. για την καλλιέργεια (.....).

- Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας, τις απαντήσεις των και τις πληροφορίες που αντλούνται από πρόσφορα μέσα, ο έλεγχος υπολόγισε ότι η αγορασθείσα ποσότητα των 4.500 κιλών για το φορολογικό έτος 2017 σε 22,5 στρέμματα με την χαμηλότερη απόδοση (.....) αποδίδουν 67.500 κιλά Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2018 ο έλεγχος υπολόγισε ότι 1.255 κιλά σπόρου σε 6,27 στρέμματα με την χαμηλότερη απόδοση (15 κιλά/κιλό σπόρου και 3.000 κιλά ανά στρέμμα) αποδίδουν 18.825 κιλά Επιπλέον, ο έλεγχος εφάρμοσε στις ως άνω ποσότητες ποσοστό φύρας 10%.

- Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, καθώς επίσης και ότι ο προσφεύγων πώλησε λιανικώς στην Λαϊκή Αγορά 400 κιλά κατά το έτος 2017, απομένουν 60.350 κιλά για τα οποία δεν προκύπτει η πώληση και η έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων αξίας. Για το έτος 2018 δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία σχετικά με πώληση στην Λαϊκή Αγορά και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε 16.943 κιλά για τα οποία δεν προκύπτει η πώληση και η έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων αξίας.

- Η μέση τιμή λιανικής πώλησης της εγχώριας πατάτας, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία του Παρατηρητηρίου Τιμών της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, τον Αύγουστο, τον Σεπτέμβριο και τον Οκτώβριο του έτους 2017 ανερχόταν σε 0,59 ευρώ/κιλό (μέση τιμή χονδρικής 0,30 €/κιλό). Επομένως, ο έλεγχος θεώρησε πως οι προσδιορισθείσες ποσότητες πουλήθηκαν τουλάχιστον σε αυτήν την τιμή. Στην τιμή λιανικής (0,59) συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α. 13 % και μετά την αποφορολόγηση η καθαρή αξία λιανικής πώλησης προσδιορίζεται σε 0,52 €/κιλό. Ομοίως για το φορολογικό έτος 2018 η μέση τιμή λιανικής πώλησης της εγχώριας πατάτας ανερχόταν σε 0,86 ευρώ/κιλό (μέση τιμή χονδρικής 0,61 €/κιλό). Επομένως, ο έλεγχος θεώρησε πως οι προσδιορισθείσες ποσότητες πουλήθηκαν τουλάχιστον σε αυτήν την τιμή. Στην τιμή λιανικής (0,86) συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α. 13 % και μετά την αποφορολόγηση η καθαρή αξία λιανικής πώλησης προσδιορίζεται σε 0,7610 €/κιλό.

Με βάση τα ανωτέρω, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 31.508,00 € για το έτος 2017 (60.350 κιλά πατάτας επί 0,5221 €/κιλό) με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% 4.096,00 €. Ομοίως για το έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 12.893,62 € για το έτος 2018 (16.943 κιλά πατάτας επί 0,7610 €/κιλό) με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% 1.676,17 €.

Επειδή, σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (τηρούμενα βιβλία), κατά το έτος 2017, προκύπτει συνολική καθαρή αξία λιανικής πώλησης πατάτας 469,73 € πλέον Φ.Π.Α. 13% 61,07 €, η οποία αφορά την πώληση 400 κιλών πατάτας που διατέθηκαν στην Λαϊκή Αγορά, σύμφωνα με τα εκδοθέντα Δ.Α.. Ως εκ τούτου, προκύπτει λιανική τιμή πώλησης ανά κιλό 1,326 € και αποφορολογημένα 1,17 €.

Επειδή, ο έλεγχος, προς όφελος του προσφεύγοντα προσδιόρισε την τιμή πώλησης βάσει των επίσημων στοιχείων του Παρατηρητηρίου Τιμών της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, σε 0,59 ευρώ/κιλό για το έτος 2017 (μετά την αποφορολόγηση η καθαρή αξία λιανικής πώλησης προσδιορίστηκε σε 0,52 €/κιλό) και σε 0,86 ευρώ/κιλό για το έτος 2018 (μετά την αποφορολόγηση η καθαρή

αξία λιανικής πώλησης προσδιορίστηκε σε 0,761 €/κιλό), ήτοι πολύ χαμηλότερη από αυτήν με την οποία πούλησε προϊόντα ο προσφεύγων κατά το έτος 2017. Επιπλέον, σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ./28-11-2018 απάντηση του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης σε ερώτηση Κοινοβουλευτικού Ελέγχου η τιμή λιανικής της εγχώριας τα έτη 2017 και 2018 συμπίπτει με τα ποσά που προσδιόρισε ο έλεγχος (0,59 και 0,86).

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει τεχνική έκθεση του στην οποία αναφέρεται ότι η έκταση του προσφεύγοντα προσβλήθηκε από βακτηριώσεις και ιώσεις το έτος 2017 με αποτέλεσμα να έχει περιορισμένη παραγωγή και εκείνη και την επόμενη χρονιά. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ζημιά της καλλιέργειας του ή πως έλαβε κάποια αποζημίωση για την ζημιά- καταστροφή της καλλιέργειάς του.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ./2017 απόφαση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων που επικαλείται ο προσφεύγων, η τιμή 3.727 €/εκτάριο αφορά την καλλιέργεια «..... κ.α.» ενώ για την καλλιέργεια «.....: α)

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος προς όφελος του προσφεύγοντα έλαβε υπόψη τις χαμηλότερες καλλιεργητικές αποδόσεις (.....) και ένα εύλογο ποσοστό φύρας 10% καθώς και χαμηλότερη λιανική τιμή από εκείνη που προκύπτει από τα λογιστικά του αρχεία για την πώληση της και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή αμφισβητεί τον ως άνω τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, ωστόσο, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθ. 65 του ΚΦΔ, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30-10-2023 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται

βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των υπ. αριθ./30-10-2023,/30-10-2023,/30-10-2023 και/30-10-2023 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

A)/30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά πιστωτικού ποσού φόρου	393,35 €
Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	16.442,97 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	8.418,16 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.999,874 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.254,35 €

B)/30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου- Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	5.297,63 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	2.648,82 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	899,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.845,85 €

Γ)/30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	4.533,496 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	2.266,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.800,24 €

Δ)/30-10-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	1.629,71 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	814,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.444,56 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.