



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 02-9-2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης:
2683

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **8-4-2022** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου, κατά της με αριθμό/28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 και της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 και την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 25-2-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **8-4-2022** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προσδιορίσθηκε για τον προσφεύγοντα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους **1.479,76€**.

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 527,59€ πλέον προστίμου αρθ.58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 263,80€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **791,39€**.

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 1.791,61€ πλέον προστίμου αρθ.58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 895,81€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.687,42€**.

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 1.361,95€ πλέον προστίμου αρθ.58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 680,98€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.042,93€**.

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 1.646,63€ πλέον προστίμου αρθ.58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 823,32€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **2.469,95€**.

-Με την με αρ./28-2-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προσδιορίσθηκε για τον προσφεύγοντα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους **3.612,63€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ (ν. 2859/2000) για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-30/06/2021 δυνάμει της υπ' αρ./24-9-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ./13-9-2021 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 1.900,00€, με αιτιολογία επιστροφής Διαφορά συντελεστών ΦΠΑ και της με αρ./13-9-2021 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου 2021. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προσδιορίσθηκε τελικώς πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους **248,42€** έναντι του αιτηθέντος ποσού προς επιστροφή ύψους 1.900,00€, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 1.651,58€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Εσφαλμένη υπαγωγή και προσδιορισμός του φόρου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2859/2000 - Έλλειψη νόμιμων προϋποθέσεων και παράνομος έμμεσος προσδιορισμός του ποσού του φόρου - Παντελώς ανεπαρκής και εν γένει πλημμελής αιτιολόγηση ως προς τον ορισμό των βιβλίων του ως ανακριβών καθώς και των δηλώσεων του - Αοριστία φύλλου ελέγχου.

2. Παντελώς αυθαίρετος και εν γένει εσφαλμένος υπολογισμός της παραγωγής του σε γάλα και κρέας και ιδιαίτερα της φύρας της παραγωγής του στα προϊόντα αυτά - Έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2859/00 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.41 ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και

δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3.

Ειδικά, για το φορολογικό έτος 2017, στον προσδιορισμό του ορίου των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ από επιδοτήσεις που έλαβαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των επιδοτήσεων που αφορούν μόνο το έτος 2016.

[..]

6. Οι αγρότες που εντάσσονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου μπορούν να επιλέξουν τη μετάταξή τους στο κανονικό καθεστώς με υποβολή δήλωσης μεταβολών στη φορολογική διοίκηση.

[..]Η υποχρεωτική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παρ. 1, ισχύει από την έναρξη του φορολογικού έτους με υποβολή δήλωσης μεταβολών.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1055/2014 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται, από 1.1.2014, από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οι αγρότες που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι οποίοι πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, ακαθάριστα έσοδα, κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000). Σε περίπτωση μη πλήρωσης ενός εκ των ανωτέρω κριτηρίων, εφαρμόζονται πλήρως οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και οι εν λόγω αγρότες εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με δυνατότητα μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων, εφόσον δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Παρέχεται η δυνατότητα, από το φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής, μη ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων στους αγρότες – φυσικά πρόσωπα οι οποίοι λόγω υπέρβασης των ορίων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), εφόσον:

- α) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το ενάμιση εκατομμύριο (1.500.000) ευρώ,
- β) τα λογιστικά στοιχεία τηρούνται με τάξη και πληρότητα ώστε να εκπληρούνται με ορθότητα οι φορολογικές ή άλλες υποχρεώσεις του υπόχρεου και να διευκολύνεται η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου, και
- γ) δεν ασκείται άλλη δραστηριότητα, για την οποία υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων...»

Επειδή όπως προκύπτει από το Υποσύστημα Μητρώου και Εισοδήματος του TAXISNET, ο προσφεύγων για τα ελεγχόμενα έτη 2016-2021, έχει ως κύρια δραστηριότητα την «ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΙΓΟΠΡΟΒΑΤΩΝ» και δευτερεύουσες «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΣΤΑΦΙΔΑΣ, ΣΤΑΦΥΛΙΑΩΝ ΟΙΝΟΠΟΙΙΑΣ, ΕΛΙΩΝ» και «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ ΓΑΛΑΚΤΟΣ ΑΠΟ ΑΙΓΟΠΡΟΒΑΤΑ», εντάσσεται στο ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΦΠΑ και στην κατηγορία των ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ και στις πολύ μικρές οντότητες του αρθ.1 παρ.2γ του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Περαιτέρω, από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2015-2020, προκύπτει ότι ο προσφεύγων

δηλώνει μόνο εισόδημα από την άσκηση της ατομικής αγροτικής δραστηριότητας και ότι έλαβε τα εν λόγω έτη ποσά από επιδοτήσεις άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ κατ' έτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του αρθ.48 ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38...3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.28 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«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, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι 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, επίσης και στο άρθρο 3 της Α.1008/2020 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε 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 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται ότι η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά θα πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή και με την Ε.2015/2020 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

«Ειδικότερα:

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.**

2.....

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 :

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.

Η προϋπόθεση της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη

αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. 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.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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](#).**

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα

προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, περαιτέρω με τα άρθρα 28 και 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

άρθρο 28 παρ. 2

«... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

άρθρο 64

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται μεταξύ άλλων πλημμελής αιτιολόγηση από τον έλεγχο ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και των δηλώσεων του τα υπό κρίση φορολογικά έτη ως ανακριβών, εσφαλμένο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.48 παρ.3 του ν. 2859/00 καθώς και παράνομο προσδιορισμό των εσόδων λόγω έλλειψης των νόμιμων προϋποθέσεων για έμμεσο προσδιορισμό αυτών.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 25-2-2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, έγινε έμμεσος προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών. Ειδικότερα ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών δεν στηρίχθηκε στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος αλλά προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό βασιζόμενος, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, στην φύση της δραστηριότητας του στην δυνατότητα παραγωγής του η οποία προσδιορίσθηκε εμμέσως από διαθέσιμα στοιχεία δηλώσεων από άλλες Υπηρεσίες και από παραδοχές του ελέγχου και ειδικότερα ο έλεγχος ανά ελεγχόμενο έτος έλαβε υπόψη τα κάτωθι :

α) Τις Δηλώσεις απογραφικών στοιχείων ζωικού κεφαλαίου καθώς και τις μετακινήσεις ζωικού κεφαλαίου από και προς εκμετάλλευση του προσφεύγοντος από το Τμήμα Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Κρήτης.

β) Τις εκτιμώμενες ποσότητες και αξίες βάσει της δήλωσης καλλιέργειας του ιδίου του προσφεύγοντος στην οποία δηλώνει τη προσδοκώμενη δυνατότητα παραγωγής του.

γ) Τους δείκτες παραγωγής αιγοπροβατοτροφίας της Δ/σης Αγροτικής Ανάπτυξης,

δ) Τις ποσότητες παραγωγής των παραπάνω οι οποίες διαφέρουν εξαιτίας πολλών παραγόντων όπως (αρρώστιες ζώων, κλιματολογικές συνθήκες, φύρα κ.λ.π.) αφού λήφθηκε υπόψη φύρα της τάξεως του 30% λόγω μη ελεγχόμενων εξωγενών παραγόντων.

ε) Η μέση τιμή σύμφωνα με τη δήλωση καλλιέργειας του ιδίου, ήτοι για το γάλα 0,55€/κιλό και για το κρέας 5,50€/κιλό.

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου, αξιοποιώντας τα ως άνω προαναφερόμενα διαθέσιμα στοιχεία, χωρίς ωστόσο να έχει προηγηθεί ως προβλέπεται και απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες καμία εμπειριστατωμένη και αναλυτική αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς την πλήρωση των συγκεκριμένων προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Εν προκειμένω διαπιστώνεται ως προς την τήρηση των λογιστικών αρχείων ότι στο κεφάλαιο 5.ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναφέρεται ότι:

«κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου έγινε θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων τα οποία βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα»,

Εν συνεχεία χωρίς περαιτέρω αναφορά ως προς την τήρηση των λογιστικών αρχείων και αν υφίστανται τυχόν παραβάσεις ως προς την τήρηση ή αν έχουν αναφορά ως προς την πλήρωση του άρθρου 28 παρ.2 του ΚΦΕ, αποστέλλεται σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στο οποίο οι φορολογητέες εκροές έχουν ήδη προσδιορισθεί προσωρινά με έμμεσο τρόπο.

Ο προσφεύγων κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου υπέβαλε στην φορολογική αρχή τις αντιρρήσεις του ως προς τον έμμεσο προσδιορισμό των φορολογικών του εσόδων αναφερόμενος ότι έχει υποβάλλει τις φορολογικές του δηλώσεις με τα πραγματικά του έσοδα και ότι δεν έχει παραβεί τις φορολογικές διατάξεις.

Η φορολογική αρχή και κατόπιν των ανωτέρω, προέβη οριστικά στον έμμεσο προσδιορισμό βάσει των προαναφερθέντων διαθεσίμων στοιχείων, χωρίς ωστόσο να αναφέρει σαφώς είτε εάν από τον έλεγχο των λογιστικών του αρχείων και των φορολογικών του δηλώσεων διαπιστώνεται εκείνα τα πραγματικά δεδομένα ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων για προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με έμμεσο τρόπο.

Ως προς τα δεδομένα των βιβλίων αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ .

Επειδή στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 αναφέρονται συγκεκριμένα οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τον έμμεσο προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων ενώ στην υπό κρίση περίπτωση από την πλευρά της φορολογική αρχής δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία αν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης νόμιμων προϋποθέσεων για τον έμμεσο προσδιορισμό του ποσού του φόρου από την πλευρά του ελέγχου τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός και οι κρινόμενες πράξεις καθίστανται πλημμελείς και ακυρωτέες για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς

με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015-2021 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή, γενομένου δεκτού τους ως άνω ισχυρισμούς, παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/8-4-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμό/28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 και της με αρ./28-2-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.