



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1814

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Email: ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

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)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την 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.

4. Την με ημερομηνία 07/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των:

Α) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Β) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Γ) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Δ) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την με αριθμό ID:/13-07-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 07/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, δεν καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου για καταβολή.
- Με τη με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 3.039,14 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.519,57 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 824,90 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **5.383,61 €**.
- Με τη με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 2.615,37 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.307,69 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 429,96 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **4.353,02 €**.
- Με τη με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 3.392,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 1.696,06 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **5.088,18 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 26/05/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/30-01-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη εργασιών την 01^η/01/2015 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος και την 15^η/06/2017 εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στεγαζόταν σε δωρεάν παραχωρημένη από τον πατέρα του αποθήκη στην

Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο εξέδιδε χειρόγραφα δελτία αποστολής, τιμολόγια πώλησης και πιστωτικά τιμολόγια καθώς και αποδείξεις λιανικής πώλησης από την με αριθμό μητρώου φορολογική ταμειακή μηχανή.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό/30-01-2023 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και τη με αριθμό πρωτ./30-01-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Από τις δηλώσεις του προσφεύγοντος στον για τα ελεγχόμενα έτη προκύπτουν τα παρακάτω στοιχεία αναφορικά με τις παραχθείσες ποσότητες (στοιχεία δήλωσης καλλιέργειας αγρότη):

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΡΤΟΚΑ- ΛΙΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΜΑΝΤΑΡΙ- ΝΙΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΒΕΡΥΚΟΚΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΛΑΧΑΝΟ/ ΣΤΡΕΜ	ΜΠΡΟΚΟΛΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΕΛΙΕΣ/ ΣΤΡΕΜ	ΛΕΜΟΝΙΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΚΟΛΟΚΥ- ΘΑΚΙΑ/ ΣΤΡΕΜ	ΡΟΔΙΑ/ ΣΤΡΕΜ
2017	132.990/40,3	15.680/5,6	15.000/6	960/0,4	520/0,4	250/0,5			
2018	133.650/40,5	14.560/5,2	15.000/6			250/0,5	800/0,4	800/0,4	
2019	133.650/40,5	14.560/5,2	15.000/6			250/0,5	800/0,4	600/0,3	1.600/1
2020	199.650/60,5	40.600/14,5	15.000/6			3.900/7,8	800/0,4	200/0,1	8.000/5

Η φορολογική αρχή πραγματοποίησε έλεγχο κλειστής αποθήκης για δύο είδη (πορτοκάλια και μανταρίνια) των οποίων οι πωλήσεις ξεπερνούν το 90% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων. Επίσης, έλεγξε τις μεταφερόμενες ποσότητες για πώληση σε λαϊκές αγορές της Αθήνας και τις επιστρεφόμενες ποσότητες αυτών, βάσει των σχετικών εκδοθέντων παραστατικών διακίνησης, και διαπίστωσε τα κάτωθι:

ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ (ΣΕ ΚΙΛΑ)				
ΧΡΗΣΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ	ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ
2017	12.708	5.830	10.000	4.520
2018	66.171	18.990	35.450	16.460
2019	80.922	19.890	39.720	19.680
2020	114.612	9.750	27.450	18.080

ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ (ΣΕ ΚΙΛΑ)				
ΧΡΗΣΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ	ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ
2017	-	1.800	3.760	1.960
2018	680	7.160	12.890	5.730
2019	234	6.080	12.500	6.730
2020	867	4.440	12.110	6.760

Από τον έλεγχο των παραστατικών διακίνησης επιπλέον διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης (σε λαϊκές αγορές της Αθήνας) σε ημερομηνίες που δεν είχαν εκδοθεί στοιχεία διακίνησης (π.χ. 17/01/2019, 16/05/2019, 28/05/2019).

- Έκδοση στοιχείου διακίνησης με αριθμό/11-01-2019 για 300 κιλά πορτοκάλια χωρίς την έκδοση δελτίου Ζ για την συγκεκριμένη ημερομηνία.
- Για τις ημερομηνίες από 05/11/2019 έως 29/11/2019 δεν συμπίπτουν οι ημερομηνίες των δελτίων διακίνησης με τα εκδοθέντα Ζ.
- Τον Δεκέμβριο του 2019 όλα τα Ζ έχουν εκδοθεί μετά τα μεσάνυχτα της μέρας διακίνησης και επιπλέον δεν προσκομίστηκε το Ζ-...../20-12-2019.
- Τον Ιανουάριο του 2020 οι ημερομηνίες διακίνησης Δ.Α. δεν συμπίπτουν με τις ημερομηνίες των εκδοθέντων Ζ.
- Από 21/3/2020 ως 27/5/2020 δεν έχει εκδοθεί κανένα παραστατικό διακίνησης ενώ έχουν εκδοθεί Ζ.
- Από 27/5/2020 ως 20/10/2020 δεν συμπίπτουν οι ημερομηνίες διακίνησης με την ημερομηνία έκδοσης των Ζ από τη Φ.Τ.Μ..
- Δεν προσκομίστηκαν τα εκδοθέντα Ζ που αφορούν τον Οκτώβριο του φορολογικού έτους 2020.
- Είδη προϊόντων τα οποία φαίνεται ότι παράγει ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις δηλώσεις καλλιέργειας αγρότη των ετών 2017-2020, δεν υπάρχουν καταγεγραμμένα σε παραστατικά διακίνησης ή τιμολόγια πώλησης π.χ. λεμόνια, κολοκυθάκια κ.λπ.

Από την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη πώλησε μόνο προϊόντα ιδιοπαραγωγής και δεν παρουσίασε ανά έτος αρχικό και τελικό απόθεμα.
- Οι συνολικές πωλήσεις του είναι σημαντικά μικρότερες από τις δηλωθείσες ποσότητες ιδιοπαραγωγής στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.
- Ο προσφεύγων διακινεί προς πώληση ποσότητες αγροτικών προϊόντων προκειμένου να τις διαθέσει σε λαϊκές αγορές της Αθήνας, σε τακτά χρονικά διαστήματα (δύο, τρεις έως και τέσσερις φορές την εβδομάδα) και επιστρέφει την ίδια μέρα ποσοστό περίπου 50% ή και μεγαλύτερο αυτών.
- Λαμβάνοντας υπόψη την ευπάθεια των συγκεκριμένων προϊόντων και το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά για τυχόν αποθήκευση ή καταστροφή τους, ο έλεγχος θεωρεί ότι οι επιστρεφόμενες ποσότητες έχουν πωληθεί χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και ότι τα δελτία αποστολής για τις επιστροφές συντάχθηκαν συνεπεία του ελέγχου και για το λόγο αυτό έχουν νέα αρίθμηση (όχι συνεχόμενη).
- Τα εκδοθέντα “Ζ” υπολείπονται σε αξία της πραγματικής, ακόμη και αν υπολογιστούν με βάση τις τιμές χονδρικής πώλησης του προσφεύγοντος. Π.χ. στις 24/11/2017 το εκδοθέν “Ζ” έχει καθαρή αξία 69,87 €, ενώ με βάση τις τιμές χονδρικής πώλησης και τις ποσότητες του δελτίου διακίνησης θα έπρεπε να είναι 178,80 €.
- Δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 4.105,97 € δεν είναι σχετικές με τη λειτουργία της επιχείρησης και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ανά έτος ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
2017	325,30	55,75
2018	1.088,64	260,32
2019	1.676,17	402,28
2020	1.015,86	243,69
ΣΥΝΟΛΟ	4.105,97	962,04

- Διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης στο έτος 2017 ύψους 176,70 € διότι ο προσφεύγων έως τις 15/06/2017 ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος.
- Ο προσφεύγων αγόρασε στις 22/01/2018 το αγροτικό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο δεν δήλωσε και το οποίο δεν καλύπτεται από το δηλωθέν εισόδημά του.

Κατόπιν των ανωτέρω, υπολογίζοντας και την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων στα έτη 2017 και 2019, το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (με τις γενικές διατάξεις)
2017	201,07	2.387,53
2018	2.340,38	3.429,02
2019	392,97	6.040,76
2020	7.349,51	8.365,37

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και την Ε.2015/2020 εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, ο οποίος έγινε δεκτός με την με αριθμό 1/02-03-2023 απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας υπηρεσίας.

Ο έλεγχος κλειστής αποθήκης επεκτάθηκε και σε άλλα προϊόντα για τα οποία διαπιστώθηκε η ίδια πρακτική δηλαδή η επιστροφή σε μεγάλο ποσοστό, των προϊόντων που διακινούνται για λιανική πώληση.

Συμπερασματικά, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

«Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, τις καλλιεργήσιμες εκτάσεις με τα παραπάνω προϊόντα, τις παραγόμενες ποσότητες σύμφωνα με στοιχεία του ΟΠΕΚΕΠΕ καθώς και τις δηλώσεις του ιδίου στο ΟΣΔΕ, το γεγονός ότι τα προϊόντα αυτά λόγω της ευαισθησίας τους δεν διατηρούνται εκτός ψυγείου και δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο έξοδα αποθήκευσης και ο ίδιος στις δηλώσεις του δεν εμφανίζει απόθεμα.

Επιπλέον τις δαπάνες που έχει εκπέσει για τα παραγόμενα προϊόντα, τα διόδια και τα καύσιμα, την επαναφόρτωση την επόμενη μέρα της ίδιας ποσότητας ή και μεγαλύτερης προϊόντων προς πώληση, την αγορά μεγαλύτερου αυτοκινήτου για την διακίνηση των προϊόντων, τις αποκλίσεις μεταξύ των διακινούμενων, παραγόμενων και πωληθέντων ποσοτήτων, τις πρακτικές άλλων αγροτών που διακινούν και διαθέτουν τα προϊόντα τους μέσω λαϊκών αγορών, κρίνει με επιείκεια, ότι οι διακινηθείσες ποσότητες λιανικώς πωλήθηκαν και αναγνωρίζει κάποια φύρα των εμπορευμάτων (με τη μορφή ποσοστού) λόγω ακαταλληλότητας διάθεσης ή μείωσης της αρχικής τιμής πώλησης σε ποσοστό 20% επί των ποσοτήτων που διακινήθηκαν ανά είδος με το ποσοστό αυτό.»

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των ποσοτήτων που, βάσει των παραστατικών διακίνησης, μεταφέρθηκαν στην Αθήνα για να διατεθούν σε λαϊκές αγορές, αναγνωρίζοντας φύρα σε ποσοστό 20%, πωλήθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Ο προσδιορισμός της αξίας των εν λόγω πωλήσεων έγινε βάσει των τιμών χονδρικής που αναγράφονται στα τιμολόγια πώλησης του προσφεύγοντος προς επαγγελματίες.

Συγκεκριμένα, υπολογίστηκαν οι ποσότητες των προϊόντων που πωλήθηκαν λιανικώς και η αξία τους ανά έτος, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017				
	ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ	ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ	ΛΑΧΑΝΟ	ΜΠΡΟΚΟΛΟ
ΔΙΑΚΙΝΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	10.000	3.760	840	430
ΦΥΡΑ 20%	2.000	752	168	86
ΛΙΑΝΙΚΩΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	8.000	3.008	672	344
ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	0,30	0,80	0,57	0,74
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ	2.400,00	2.406,40	383,04	254,56
ΣΥΝΟΛΟ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ βάσει ελέγχου	5.444,00 €			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ “Ζ”	1.490,16 €			

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
	ΠΟΡΤΟΚΑ- ΛΙΑ	ΜΑΝΤΑΡΙ- ΝΙΑ	ΛΑΧΑΝΟ	ΜΠΡΟΚΟΛΟ	ΒΕΡΥΚΟΚΑ
ΔΙΑΚΙΝΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	35.450	12.890	2.550	200	3.600
ΦΥΡΑ 20%	7.090	2.578	510	40	720
ΛΙΑΝΙΚΩΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	28.360	10.312	2.040	160	2.880
ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	0,30	0,80	0,57	0,74	2,00
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ	8.508,00	8.249,60	1.162,80	118,40	5.760,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ βάσει ελέγχου	23.798,80 €				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ “Ζ”	6.516,64 €				

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				
	ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ	ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ	ΡΟΔΙΑ	ΒΕΡΥΚΟΚΑ
ΔΙΑΚΙΝΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	39.720	12.500	1.100	850
ΦΥΡΑ 20%	7.944	2.500	220	170
ΛΙΑΝΙΚΩΣ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	31.776	10.000	880	680
ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	0,30	1,10	0,84	2,00
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ	9.532,80	11.000,00	739,20	1.360,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ βάσει ελέγχου	22.632,00 €			
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ “Ζ”	6.829,31 €			

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020					
	ΠΟΡΤΟΚΑ- ΛΙΑ	ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ	ΛΕΜΟΝΙΑ	ΡΟΔΙΑ	ΒΕΡΥΚΟΚΑ
ΔΙΑΚΙΝΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	27.830	12.110	1.070	3.450	2.500
ΦΥΡΑ 20%	5.566	2.422	217	690	500
ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (σε κιλά)	22.264	9.688	856	2.760	2.000
ΤΙΜΗ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	0,30	0,80	0,77	0,84	0,83
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ	6.679,20	7.750,40	659,12	2.318,40	1.660,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ βάσει ελέγχου	19.067,12 €				
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ “Ζ”	5.417,87 €				

Συγκεντρωτικά, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
2017	2.387,53	2.387,53	4.481,56
2018	2.340,38	3.429,02	21.799,82
2019	1.383,73	6.040,76	19.548,00
2020	7.349,33	8.365,19	23.030,48

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

1. Μη νόμιμη η χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία – Εξαγωγή αυθαίρετων συμπερασμάτων βάσει υποθέσεων και αξιολογικών κρίσεων.
2. Μη νόμιμος ο υπολογισμός των τιμών πώλησης των προϊόντων καθώς δεν διενεργήθηκε με βάση κάποια συγκεκριμένη μέθοδο υπολογισμού αλλά αποσπασματικά και μεμονωμένα.

1ος προβαλλόμενος λόγος – Μη νόμιμη η χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία – Εξαγωγή αυθαίρετων συμπερασμάτων βάσει υποθέσεων και αξιολογικών κρίσεων

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 Α.1293/2019, με θέμα: Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά:
«... 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 την Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:

«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. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

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.

....

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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

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

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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

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

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

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

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

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

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

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

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

9Α. Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των

ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματός του και επιπλέον ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρει ρητά ποια έμμεση τεχνική ελέγχου χρησιμοποίησε.

Επειδή, ο προσφεύγων εκτός από την χονδρική πώληση των αγροτικών προϊόντων ιδιοπαραγωγής του, προβαίνει και σε λιανική πώληση σε λαϊκές αγορές της Αθήνας διακινώντας τα προϊόντα του με ιδιόκτητο μεταφορικό μέσο και διαθέτοντάς τα προς πώληση σε υπαίθριους χώρους. Για τον ανωτέρω σκοπό εκδίδει παραστατικό διακίνησης κάθε φορά που μεταφέρει προϊόντα προς πώληση στην Αθήνα και στη συνέχεια εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης για τα πωληθέντα είδη. Για τα τυχόν εναπομείναντα είδη εκδίδει δελτίο αποστολής επιστροφών.

Επειδή, από τον έλεγχο των παραστατικών διακίνησης και των εκδοθέντων “Ζ” προκύπτει ασυμφωνία στα έτη 2019 και 2020. Συγκεκριμένα, σε πολλές περιπτώσεις εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης σε ημερομηνίες που δεν έχουν εκδοθεί στοιχεία διακίνησης και σε άλλες περιπτώσεις εκδίδονται στοιχεία διακίνησης προς Αθήνα χωρίς την έκδοση Α.Λ.Π.. Επειδή ο προσφεύγων απέδωσε την μη τάυτιση των φορολογικών στοιχείων σε τεχνικό πρόβλημα της ταμειακής μηχανής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ο προσφεύγων υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά του αρχεία με τάξη και πληρότητα ώστε να καταγράφονται ορθά τα λογιστικά δεδομένα που προκύπτουν από τις συναλλαγές του. Εν προκειμένω, κάθε συναλλαγή και γεγονός της ατομικής επιχείρησης (πώληση ή διακίνηση) πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά.

Επειδή, ο προσφεύγων οφείλει να διασφαλίζει την αξιοπιστία και τη δυνατότητα ελέγχου της συσχέτισης των συναλλαγών του με τα λογιστικά του αρχεία. Επειδή εν προκειμένω, δεν είναι δυνατή η διενέργεια επαληθεύσεων και συμφωνιών μεταξύ των διακινήσεων των παραχθέντων ειδών προς την Αθήνα και της πώλησης τους εκεί, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι αυτό οφείλεται σε τεχνικό πρόβλημα της ταμειακής μηχανής του, δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος προκύπτει ότι για τα έτη 2017 και 2019 το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Επιπλέον, το έτος 2018 ο προσφεύγων προέβη στην αγορά του αγροτικού αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας (προσαύξηση περιουσίας), την οποία δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1) και η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημά του.

Επειδή, για τα έτη 2019 και 2020 είναι δυνατός ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο καθώς πληρείται η προϋπόθεση της περ. α' του άρθρου 28 του ν.4172/2013, σύμφωνα και με τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2015/2020,

διότι το λογιστικό του σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο, αφού δεν παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων.

Επειδή, επιπλέον για τα έτη 2017, 2018 και 2019 πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως αναλύθηκε παραπάνω, και συνεπώς είναι δυνατός ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, για τα έτη αυτά.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις 23/01/2018, 20/02/2018, 25/02/2018, 26/02/2018 και 23/02/2019 ο προσφεύγων εξέδωσε δελτίο αποστολής επιστροφών για ποσότητα μεγαλύτερη από αυτή που θα μπορούσε να διαθέτει.

Συγκεκριμένα, στις 23/01/2018 εξέδωσε το με αριθμό 38 Δ.Α. με το οποίο διακίνησε 400 κιλά πορτοκάλια προς την για πώληση και την ίδια μέρα εξέδωσε το με αριθμό 14 Δ.Α. επιστροφών για 250 κιλά πορτοκάλια. Παράλληλα, την ίδια ημέρα πούλησε με τιμολόγιο πώλησης στο σωματείο ΑμεΑ 200 κιλά πορτοκάλια και λιανικώς με έκδοση Α.Λ.Π. ποσότητα 150 κιλών. Αντίστοιχες είναι οι διαπιστώσεις και για τις λοιπές ημερομηνίες.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε στο σωματείο ΑμεΑ είχε εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης με την έναρξη της αποστολής, αφού ήταν γνωστές εκ των προτέρων οι ποσότητες και η τιμή πώλησης των φρούτων, ώστε οι ποσότητες αυτές να μην περιλαμβάνονται στα Δ.Α. διακίνησης, βάσει όσων ορίζονται με την ΠΟΛ.1286/2013.

Επειδή, ο επιτηδευματίας υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου διακίνησης όταν δεν εκδίδει φορολογικό στοιχείο αξίας άμεσα με την διακίνηση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Επειδή, για τις εν λόγω πωλήσεις στο σωματείο ΑμεΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε την έκδοση τιμολογίων πώλησης. Επιπλέον, σύμφωνα με την κοινή λογική, οι αγορές που πραγματοποιούνται από μη ιδιώτες, όπως είναι τα σωματεία, και αφορούν μεγάλες ποσότητες αγαθών είναι προσυμφωνημένες και δεν προκύπτουν κατά την πώληση στη λαϊκή αγορά. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την ορθότητα της έκδοσης των συγκεκριμένων δελτίων αποστολής επιστροφών, καθώς τα δελτία διακίνησης δεν περιελάμβαναν τις ποσότητες που πωλήθηκαν στο σωματείο ΑμεΑ, γίνεται δεκτός. Εντούτοις, δεν επηρεάζεται η πλήρωση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως αναλύθηκε ανωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορεί να προσδιοριστεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αναφέρει την συγκεκριμένη έμμεση τεχνική ελέγχου που χρησιμοποίησε, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις 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 ...”. Συνεπώς, δεν είναι απαραίτητη η εφαρμογή μίας εκ των μεθόδων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., αλλά είναι δυνατός ο προσδιορισμός του εισοδήματος μόνο με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως αυτά ορίζονται από την Ε.2015/2020.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη στην εξαγωγή αυθαίρετων συμπερασμάτων, ως προς την κρίση του ότι τα διακινηθέντα προϊόντα προς πώληση στην Αθήνα πουλήθηκαν στο σύνολό τους και δεν υπήρχαν επιστρεφόμενες ποσότητες.

Επειδή, ο έλεγχος στα πλαίσια του προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. δύναται να λάβει υπόψη του στοιχεία και πληροφορίες από τρίτες πηγές που τον αφορούν. Εν προκειμένω, χρησιμοποίησε τις δηλώσεις του ίδιου στον Ο.Σ.Δ.Ε. και τα στοιχεία του Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. αναφορικά με τις δηλωθείσες ποσότητες παραχθέντων προϊόντων. Καθώς το σύνολο των ειδών που διακινεί ο προσφεύγων είναι προϊόντα ιδιοπαραγωγής, τα στοιχεία που δηλώνει ο ίδιος στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε. είναι η επίσημη δήλωσή του από την οποία προκύπτει το μέγεθος της παραγωγής που δύναται να πουλήσει.

Επειδή, από τον έλεγχο των στοιχείων διακίνησης και επιστροφής των δύο ειδών που αποτελούν παραπάνω από το 90% των πωλήσεων του προσφεύγοντος (πορτοκάλια και μανταρίνια) προκύπτει ότι και στα τέσσερα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων επέστρεψε το 50% της ποσότητας που διακινούσε, όπως φαίνεται αναλυτικά παρακάτω:

ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ (σε κιλά)			
ΧΡΗΣΗ	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ	ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ
2017	10.000	4.520	45,20 %
2018	35.450	16.460	46,43 %
2019	39.720	19.680	49,55 %
2020	27.830	18.080	65,87 %

ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ (σε κιλά)			
ΧΡΗΣΗ	ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ	ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ
2017	3.760	1.960	52,13 %
2018	12.890	5.730	44,45 %
2019	12.500	6.730	53,84 %
2020	12.110	6.760	55,82 %

Επειδή, ο προσφεύγων διακινούσε τα προϊόντα του στην Αθήνα σχεδόν καθημερινά (από δύο έως τέσσερις φορές την εβδομάδα), παρουσιάζοντας πάντα την ίδια πρακτική της επιστροφής του ήμισυ της μεταφερόμενης ποσότητας. Περαιτέρω, η πρακτική αυτή εμφανίζεται και στα τέσσερα έτη παρότι πρόκειται για ευπαθή προϊόντα, τα οποία ο αγρότης – επαγγελματίας σύμφωνα με την κοινή λογική, θα έπρεπε να φροντίζει για την καλή συντήρησή τους και όχι να τα διακινεί άσκοπα σε τακτά χρονικά διαστήματα.

Επειδή επιπλέον, η απόκλιση μεταξύ των παραχθέντων και των πωληθέντων ποσοτήτων είναι μεγάλη και δεν στοιχειοθετείται από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τις λιανικώς πωληθείσες ποσότητες με βάση τα δελτία διακίνησης προς την Αθήνα, αναγνωρίζοντας φύρα (επιστρεφόμενη ποσότητα ή ακατάλληλη λόγω ευπάθειας) σε ποσοστό 20%. Επειδή η απόκλιση μεταξύ των παραχθέντων ποσοτήτων και των ποσοτήτων που προσδιόρισε ο έλεγχος ως πωληθείσες, παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

ΠΟΡΤΟΚΑΛΙΑ (σε κιλά)					
ΧΡΗΣΗ	ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (βάσει ελέγχου)	ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ – ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ βάσει ελέγχου	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ
2017	132.990	18.538	20.708	112.282	84,43 %
2018	133.650	85.161	94.531	39.119	29,27 %
2019	133.650	100.812	112.698	20.952	15,68 %
2020	199.650	124.362	136.876	62.774	31,44 %

ΜΑΝΤΑΡΙΝΙΑ (σε κιλά)					
ΧΡΗΣΗ	ΠΑΡΑΧΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ (βάσει ελέγχου)	ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ – ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ βάσει ελέγχου	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ
2017	15.680	1.800	3.008	12.672	80,82 %
2018	14.560	7.840	10.992	3.568	24,51 %
2019	14.560	6.314	10.234	4.326	29,71 %
2020	40.600	5.307	10.555	30.045	74,00 %

Επειδή, οι ποσότητες των προϊόντων που μένουν αδιάθετες είναι σημαντικές, όπως φαίνεται στους παραπάνω πίνακες, ακόμη και σύμφωνα με τον προσδιορισμό των πωληθέντων προϊόντων από τον έλεγχο.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μεγάλες ποσότητες αυτών διατίθενται προς χυμοποίηση λόγω ακαταλληλότητας είναι αβάσιμος, καθώς οι ποσότητες αυτές περιλαμβάνονται στις πωληθείσες ποσότητες, ως είναι εμφανές από τα σχετικά τιμολόγια που επικαλείται ο προσφεύγων στη σελ. 8 της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει φωτοτυπικό αντίγραφο της από 19/02/2023 Βεβαίωσης καταβολής αποζημιώσεων φυτικής παραγωγής ΕΛ.Γ.Α. για το οικονομικό έτος 2018 (χρήση 2017), σύμφωνα με το οποίο οι αποζημιούμενες ποσότητες σε κιλά είναι σημαντικά μικρότερες από τις ποσότητες των αδιάθετων προϊόντων του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο έλεγχος υπολόγισε τις λιανικά πωληθείσες ποσότητες με βάση τις ποσότητες που διακινήθηκαν προς λιανική πώληση, αναγνωρίζοντας ποσοστό φύρας 20%, λόγω ακαταλληλότητας για διάθεση.

Επειδή, τα συμπεράσματα του ελέγχου βασίζονται στα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως αβάσιμα προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο - Μη νόμιμος ο υπολογισμός των τιμών πώλησης των προϊόντων καθώς δεν διενεργήθηκε με βάση κάποια συγκεκριμένη μέθοδο υπολογισμού αλλά αποσπασματικά και μεμονωμένα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα χρησιμοποίησε τις τιμές χονδρικής πώλησης συγκεκριμένων μόνο τιμολογίων που αφορούν την πώληση μικρών ποσοτήτων, για τον προσδιορισμό της αξίας των λιανικώς πωληθέντων προϊόντων.

Επειδή, ο έλεγχος επεικώς χρησιμοποίησε τις τιμές χονδρικής πώλησης του προσφεύγοντος για τον προσδιορισμό της αξίας των λιανικών πωλήσεων και ο προσφεύγων δεν υπέδειξε βάσει

στοιχείων ότι οι πραγματικές τιμές είναι χαμηλότερες αυτών, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/05/2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 07/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

Α) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Β) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Γ) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

Δ) με αριθμό/30-05-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	2.387,53	4.481,56	4.481,56
Χρεωστικό ποσό φόρου	0,01		
Διαφορά συμψηφισμού	0,01	0,01	0,01
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		0,01	0,01

Φορολογικό έτος 2018

Η με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	2.340,38	21.799,82	21.799,82
Χρεωστικό ποσό φόρου		3.039,14	3.039,14
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		1.519,57	1.519,57
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		824,90	824,90
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		5.383,61	5.383,61

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα		19.548,00	19.548,00
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.615,37	2.615,37
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		1.307,69	1.307,69
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		429,96	429,96
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		4.353,02	4.353,02

Φορολογικό έτος 2020

Η με αριθμό/30-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.
Φορολογητέο εισόδημα	7.349,51	23.030,48	23.030,48
Χρεωστικό ποσό φόρου		3.392,12	3.392,12
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ		1.696,06	1.696,06
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		5.088,18	5.088,18

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.