



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 8.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1823

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα στη θέση, στην ΤΡΙΠΟΛΗ, κατά των με αριθμό/16.5.2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 & 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/16.5.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020 & 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθμ./16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 1.232,53 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 616,27 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.848,80 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 24.102,71 €, έναντι εκροών της δήλωσης ύψους 6.120,51 € (διαφορά 17.982,20 €).

Με την υπ' αριθμ./16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 2.605,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.302,50 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.907,50 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 29.043,24 €, έναντι εκροών της δήλωσης ύψους 10.214,89 € (διαφορά 18.828,35 €).

Με την υπ' αριθμ./16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 3.083,99 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.543,50 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 4.630,49 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 34.831,18 €, έναντι εκροών της δήλωσης ύψους 10.947,00 € (διαφορά 23.884,18 €).

Με την υπ' αριθμ./16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 1.721,68 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 860,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.582,53 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 24.062,66 €, έναντι εκροών της δήλωσης ύψους 11.202,51 € (διαφορά 12.860,15 €).

Με την υπ' αριθμ./16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 2.456,42 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 860,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.228,21 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ποσό των 32.190,24 €, έναντι εκροών της δήλωσης ύψους 6.218,73 € (διαφορά 25.971,51 €).

Οι ως άνω διαφορές προέκυψαν από τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα, με έδρα στο ΤΡΙΠΟΛΗΣ και αντικείμενο

....., δυνάμει των υπ' αριθμ./18.2.2022,/28.3.2022 και/24.1.2023 εντολών μερικό φορολογικό έλεγχο, φορολογικών ετών 2017 έως 2021. Αιτία για την έκδοση της υπ' αριθμ./18.2.2022 αρχικής εντολής ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό/23.1.2022 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που υπεβλήθη με την περιοδική δήλωση Δ' τριμήνου του 2021 και η οποία εξαιρέθηκε από την άμεση επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω της ύπαρξης παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Έπειτα από σύγκριση των εισοδημάτων και των δαπανών της προσφεύγουσας ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 και το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών 2017 έως 2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς, οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσης της για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του συζύγου της και ως εκ τούτου δε συντρέχει η περίπτωση της παρ. 2, του άρθρου 28, του ν. 4172/13. Επίσης, κατά τον ισχυρισμό της, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για τα έτη 2018 και 2019 δε δικαιολογούν την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου.

2. Αυθαίρετος – αναιτιολόγητος ο προσδιορισμός της ποσότητας και της τιμής των πωληθεισών ποσοτήτων φρούτων. Σε κάθε περίπτωση η απώλεια – φύρα θα έπρεπε να προσδιοριστεί σε σαφέστατα μεγαλύτερο ποσοστό από αυτό που αναγνώρισε ο έλεγχος.

Επειδή στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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 το 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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 28 του 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, όπως διευκρινίστηκε με την Ε.2015/2020:

«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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 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» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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 5

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο.

Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

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 ΠΟΛ 2016/2020 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)»:

«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.

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α..

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.»

Επειδή, στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» 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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα, με έδρα στο και αντικείμενο, διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2017 έως 2021 δυνάμει των υπ' αριθμ./18.2.2022,/28.3.2022 και/24.1.2023 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου. Αιτία για την έκδοση της υπ' αριθμ./18.2.2022 αρχικής εντολής ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό/23.1.2022 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που υπεβλήθη με την περιοδική δήλωση Δ' τριμήνου του 2021 και η οποία εξαιρέθηκε από την άμεση επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω της ύπαρξης παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις οδηγίες του υπ' αριθμ. ΔΕΛ ΑΕΞ 2013/24.12.2023 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ ο έλεγχος απέστειλε το από 15.3.2022 αίτημα στον αντισυμβαλλόμενο προμηθευτή της προσφεύγουσας Α.Ε. (..... Α.Ε.).

Επειδή ο ανωτέρω προμηθευτής της προσφεύγουσας απάντησε στη Φορολογική Αρχή με το υπ' αριθμ./17.3.2022 έγγραφο στο οποίο επισύναψε την καρτέλα εισαγωγών-εξαγωγών των ποσοτήτων προϊόντων και την οικονομική καρτέλα πελάτη για την προσφεύγουσα. Από τα δεδομένα της καρτέλας εισαγωγών - εξαγωγών των προϊόντων (μήλα και αχλάδια) που απέστειλε ο προμηθευτής Α.Ε., και τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών

όπως προκύπτουν από τα βιβλία της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι η επιχείρηση, κατά τα ελεγχόμενα έτη, αποθήκευε τα προϊόντα παραγωγής της (μήλα και αχλάδια) στα ψυγεία του προμηθευτή και ανά διαστήματα παραλάμβανε ποσότητες για να τις διαθέσει προς πώληση στις λαϊκές αγορές. Από αντιπαραβολή ανάμεσα στις ποσότητες που εξήλθαν από τα ψυγεία και τις ποσότητες που, με βάση τα εκδοθέντα δελτία αποστολής, τα τιμολόγια πώλησης και τις εκκαθαρίσεις των χονδρεμπόρων, μεταφέρθηκαν προς πώληση στις λαϊκές αγορές και τους χονδρεμπόρους προέκυψαν μεγάλες αποκλίσεις, οι οποίες απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

- Προϊόν: μήλα

Έτος	Συνολικές εξερχόμενες ποσότητες από τα ψυγεία	Συνολικές πωλήσεις	Διαφορά
2017	27.680	3.453	24.227
2018	29.440	10.970	18.470
2019	38.700	8.204	30.496
2020	24.979	6.641	18.338
2021	37.461	5.606	31.855

- Προϊόν: αχλάδια

Έτος	Συνολικές εξερχόμενες ποσότητες από τα ψυγεία	Συνολικές πωλήσεις	Διαφορά
2017	7.981	2.292	5.689
2018	14.007	3.003	11.004
2019	13.662	2.122	11.540
2020	7.843	1.912	5.931
2021	7.659	1.103	6.556

Επειδή, επίσης, από έλεγχο των δεδομένων της καρτέλας εισερχόμενων– εξερχόμενων ποσοτήτων προς και από τα ψυγεία, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξάγει ποσότητες φρούτων από τα ψυγεία, σε τακτική βάση κυρίως κατά τις ημέρες Πέμπτη και Παρασκευή κάθε έτους, ημέρες που προηγούνται των ημερών λειτουργίας των συγκεκριμένων λαϊκών αγορών, δηλ. Σαββάτου και Κυριακής, ενώ από τα προσκομισθέντα στοιχεία και από τις δηλώσεις ΜΥΦ (της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων) προκύπτει ότι οι χονδρικές πωλήσεις της αποτελούν πολύ μικρό μέρος του συνολικού όγκου των πωλήσεων (βάσει στοιχείων). Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω ποσότητες πουλήθηκαν λιανικώς στις λαϊκές αγορές.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 και προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους δεδομένου ότι:

1. σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος taxis, στο φορολογικό έτος 2018 υφίσταται διαπιστωμένη από προγενέστερο έλεγχο παράβαση διακίνησης αγαθών χωρίς παραστατικά διακίνησης (ΑΕΠ/23.5.2019), και στο φορολογικό έτος 2019 υφίσταται διαπιστωμένη από προγενέστερο έλεγχο παράβαση του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (ΑΕΠ/2020).

2. από τη σύγκριση των εισοδημάτων και των δαπανών της προσφεύγουσας φορολογικών ετών 2017 έως 2021 προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

ΑΦΜ:	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ				
	2017	2018	2019	2020	2021

	ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
	ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ)	-3.717,10	47,01	269,90	1.073,50	-3.008,83
	ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	33,32	23,80	50,40	53,20	10,64
	ΤΟΚΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ	16,33	12,44	7,68	6,87	2,60
	COVID				1.800,00	615,00
	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΦΟΡΟΥ	2.359,41	1.803,33	2.019,49	1.236,59	2.322,55
A	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	-1.308,04	1.886,58	2.347,47	4.170,16	-58,04
	ΔΑΠΑΝΕΣ 049 (βάσει δήλωσης)	661,20	813,65	889,97	5.172,77	0,00
	ΔΑΝΕΙΑ	3.049,58	1.968,50	1.196,31	996,92	0,00
	ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ (.....)		32,15	197,39	187,83	192,99
	ΗΛΕΚΤΡΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ (ΔΕΗ)	1.599,00	0,00	1.551,00	0,00	0,00
	ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (.....)	345,00	345,00	345,00	345,00	345,00
	ΕΝΦΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
B	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	5.654,78	3.159,30	4.179,67	6.702,52	537,99
A-B	ΔΙΑΦΟΡΑ	-6.962,82	-1.272,72	-1.832,20	-2.532,36	-596,03

Κατόπιν των ανωτέρω το εισόδημα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για το σύνολο των ελεγχόμενων ετών 2017 έως 2021, βάσει των υπ' αριθμ./2022 και/2023 Αποφάσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημά της με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθώς οι διαφορές μεταξύ δηλούμενου εισοδήματος και προσωπικών δαπανών διαβίωσης καλύπτονται στο σύνολό τους από το δηλωθέν εισόδημα του συζύγου της

Επειδή από τη σύγκριση των οικογενειακών εισοδημάτων και των δαπανών βάσει των στοιχείων των δηλώσεων και της ΠΟΛ. 1033/2014, προκύπτουν τα κάτωθι:

Εισόδημα		2017			2018		
		της	του συζύγου	Σύνολο /	της	του	Σύνολο /
		προσφεύγουσας		οικογενειακό	προσφεύγουσας	συζύγου	οικογενειακό
	Ακίνητη Περιουσία		2.842,69	2.842,69		2.200,77	2.200,77
	Μερίσματα-Τόκοι	49,65	8,06	57,71	36,24	12,44	48,68
	Αγροτ. Επιχ.		30	30	47,01		47,01

	Δραστ.						
	Συντάξεις		18.994,56	18.994,56		18.664,84	18.664,84
	Απαλλ. Από φόρο	2.359,41		2.359,41	1.803,33		1.803,33
	covid			0			0
	Σύνολο Εισοδημάτων	2.409,06	21.875,31	24.284,37	1.886,58	20.878,05	22.764,63
Δαπάνες	Δαπάνες	5.309,78	17.289,64	22.599,42	2.814,30	4.048,51	6.862,81
	Φόροι- Τέλη	345	2.079,74	2.424,74	345	1.936,48	2.281,48
	Σύνολο Δαπανών	5.654,78	19.369,38	25.024,16	3.159,30	5.984,99	9.144,29
	Διαφορά Εισ-Δαπ.	-3.245,72	2.505,93	-739,79	-1.272,72	14.893,06	13.620,34

	2019			2020			2021		
	της προσφεύγουσας	του συζύγου	Σύνολο / οικογενειακό	της προσφεύγουσας	του συζύγου	Σύνολο / οικογενειακό	της προσφεύγουσας	του συζύγου	Σύνολο / οικογενειακό
Ακίνητη Περιουσία		2.280,00	2.280,00		1.900,00	1.900,00		1.558,00	1.558,00
Μερίσματα-Τόκοι	58,08	11,27	69,35	60,07	3,58	63,65	13,24	4,7	17,94
Αγροτ. Επιχ. Δραστ.	269,9	35	304,9	1.073,50	35	1.108,50		30	30
Συντάξεις		19.028,25	19.028,25		18.663,72	18.663,72		18.663,72	18.663,72
Απαλλ. Από φόρο	2.019,49		2.019,49	1.236,59		1.236,59	2.322,55		2.322,55
covid			0	1.800,00		1.800,00	615		615
Σύνολο Εισοδημάτων	2.347,47	21.354,52	23.701,99	4.170,16	20.602,30	24.772,46	2.950,79	20.256,42	23.207,21
Δαπάνες	3.834,67	4.799,36	8.634,03	6.357,52	9.986,76	16.344,28	192,99	6.739,61	6.932,60
Φόροι- Τέλη	345	1.551,33	1.896,33	345	1.268,05	1.613,05	345	3.871,8	4.216,8
Σύνολο Δαπανών	4.179,67	6.350,69	10.530,36	6.702,52	11.254,81	17.957,33	537,99	10.611,41	11.149,40
Διαφορά Εισ-Δαπ.	-1.832,20	15.003,83	13.171,63	-2.532,36	9.347,49	6.815,13	2.412,80	9.645,01	12.057,81

Επειδή βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 α) για το φορολογικό έτος 2017, δεδομένου ότι κατά το εν λόγω έτος οι δαπάνες ήταν μεγαλύτερες από τα δηλωθέντα εισοδήματα, καθώς και β) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δεδομένου ότι για τα εν λόγω έτη υφίστανται διαπιστωμένες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και διακίνησης αγαθών χωρίς παραστατικά διακίνησης.

Ωστόσο, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα επαρκούν για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης των εν λόγω ετών, και περαιτέρω δεν υφίστανται διαπιστωμένες παραβάσεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ.

1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Συνεπώς εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, βάσει του οποίου προσδιορίστηκε ο ΦΠΑ των αντίστοιχων ετών.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, κατά την εφαρμογή της μεθόδου σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των πωληθεισών ποσοτήτων τόσο τα ανωτέρω δεδομένα που απέστειλε ο προμηθευτής Α.Ε., όσο και τα δελτία αποστολής που αφορούσαν επιστροφές προϊόντων από την λαϊκή αγορά στην έδρα της προσφεύγουσας για όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου, έπειτα από επεξεργασία των οποίων κατέληξε σε ποσοστό φύρας 2% κατά μέσο όρο ετησίως, που αντιστοιχεί σε ποσοστό επιστρεφόμενων μονάδων και άρα προϊόντων που δεν πουλήθηκαν και δεν επιστράφηκαν στα ψυγεία προς αποθήκευση.

Επειδή όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, ο έλεγχος, αποδεχόμενος κάποιους από τους ισχυρισμούς που εξέφρασε η προσφεύγουσα στα από 24.4.2023 και 4.5.2023 υπομνήματα που κατέθεσε επί του υπ' αριθμ./2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τη φύση των προϊόντων, όπως για παράδειγμα ότι οι σχετικές καλλιέργειες επηρεάζονται από δυσμενείς καιρικές συνθήκες, και άρα η ποιότητα των φρούτων ενδέχεται κατά περίπτωση να χειροτερεύει, ή/και ακόμα λόγω της παραδοσιακής μεθόδου καλλιέργειας, αυτά να μην είναι ανθεκτικά σε μεγάλης διάρκειας ψυκτική συντήρηση, και άρα να αλλοιώνονται εν μέρει κατά τη διάρκεια της ψύξης, τροποποίησε το ποσοστό της φύρας ως εξής:

- σε ποσοστό 5% για τα φορολογικά έτη χωρίς έντονα – καταστροφικά φαινόμενα (2018, 2019), διότι παρόλο που αποθηκεύτηκαν και εξήχθησαν από τα ψυγεία, οι ποσότητες αυτές στη συνέχεια, πετάχτηκαν διότι δεν πουλήθηκαν λόγω της χαμηλής τους ποιότητας, που προκλήθηκε εξαιτίας της μακράς διάρκειας ψυκτικής συντήρησης,
- σε ποσοστό 10% για τα φορολογικά έτη με έντονα-καταστροφικά φαινόμενα (2017), διότι παρόλο που αποθηκεύτηκαν και εξήχθησαν από τα ψυγεία, οι ποσότητες αυτές στη συνέχεια, πετάχτηκαν διότι δεν πουλήθηκαν λόγω της χαμηλής τους ποιότητας που προκλήθηκε εξαιτίας της μακράς διάρκειας ψυκτικής συντήρησης, των έντονων καιρικών φαινομένων.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή αορίστως ισχυρίζεται ότι η φύρα θα έπρεπε να προσδιοριστεί σε μεγαλύτερο ποσοστό από αυτό που αναγνώρισε ο έλεγχος εκφράζοντας αιτιάσεις όμοιες με αυτές που προέβαλε στον έλεγχο χωρίς όμως να προσκομίζει στοιχεία που να αντικρούουν τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως πρωτόκολλα καταστροφής εμπορευμάτων, αιτήσεις ή βεβαιώσεις καταβολής αποζημίωσης από το ΕΛΓΑ, κ.α., ενώ σε κάθε περίπτωση αναφέρουμε ότι η φύρα αφορά αποκλειστικά και μόνο στα ήδη αποθηκευμένα προϊόντα και όχι στην παραγωγή προ της εισόδου των φρούτων στα ψυγεία.

Επειδή, κατά την εφαρμογή της μεθόδου σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης α) τις τιμές λιανικής πώλησης που δήλωσε η προσφεύγουσα στο υπ' αριθμ./27.5.2022 απαντητικό έγγραφο επί της υπ' αριθμ./19.5.2022 πρόσκλησης παροχής στοιχείων, β) τις τιμές που προέκυψαν από την επεξεργασία των εκδοθέντων Ζ, γ) τις τιμές πώλησης που προέκυψαν από τα Δελτία Πιστοποίησης Μέσης Λιανικής Τιμής Πώλησης τροφίμων, όπως αυτά εκδόθηκαν από την Περιφέρεια Πελοποννήσου (Τμήμα Εμπορίου και Τουρισμού, Διεύθυνση Ανάπτυξης Περιφερειακής Ενότητας Μεσσηνίας) κατόπιν δειγματοληψίας σε καταστήματα

λιανικής πώλησης της περιοχής, δ) τις τιμές πώλησης στις λαϊκές αγορές του νομού Μεσσηνίας που προέκυψαν από έρευνα στο διαδίκτυο, και ε) τις τιμές χονδρικής πώλησης όπως αναγράφονται στα τιμολόγια και τις εκκαθαρίσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή στην υπ' αριθμ./27.5.2022 απάντησή της η προσφεύγουσα, προέκυψε δήλωσε τιμές λιανικής οι οποίες υπολείπονται σημαντικά των τιμών χονδρικής πώλησης όπως αυτές προέκυψαν από τιμολόγια και εκκαθαρίσεις, γεγονός που αντιβαίνει στους γενικούς κανόνες του εμπορίου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω και κατανοώντας τις πραγματικές συνθήκες, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τη φύση της επιχείρησης, ο έλεγχος καθόρισε τις τιμές πώλησης λαμβάνοντας υπόψη ότι υπάρχουν διαφορετικές τιμές ανάλογα με την ημερομηνία/ώρα πώλησης ή/και την ποιότητα του προϊόντος, κάνοντας χρήση της κεντρικής τιμής πώλησης, γύρω από την οποία, γίνεται δεκτό ότι υπάρχουν μικρές διακυμάνσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα αόριστα ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετος- αναίτιολόγητος ο προσδιορισμός της τιμής πώλησης των προϊόντων της χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, η διαφορά των υπαγόμενων σε ΦΠΑ ακαθαρίστων εσόδων (όπως προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες μεθόδους) από τα δηλωθέντα έσοδα, προστέθηκαν στις φορολογητέες εκροές (σχετ. Ε.2016/2020).

Επειδή, όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.5.2023 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί της οποίας εδράζονται οι αρ./16.5.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018 & 2019 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη αναλυτικής και τεκμηριωμένης απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, από την πλευρά του ελέγχου γίνεται δεκτός καθώς βασίμως προβάλλεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ΚΦΔ 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ 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 νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. /16.5.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020 & 2021 και την ακύρωση αυτών για λόγους τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις αρ. /16.5.2023 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017, 2018 & 2019 και την επικύρωση αυτών.

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

- **Αρ. /16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017**

Διαφορά φόρου	1.232,53 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	616,27 €
Σύνολο	1.848,80 €

- **Αρ. /16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018**

Διαφορά φόρου	2.605,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.302,50 €
Σύνολο	3.907,50 €

- **Αρ. /16.5.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019**

Διαφορά φόρου	3.086,99 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.543,50 €
Σύνολο	4.630,49 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.