



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 09-05-2023
Αριθμ. Αποφ.: 156

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2012 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206), 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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **15-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**,ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «*Παραγωγή φρέσκου ψωμιού με μηχανικό ζυμωτήριο*» με έδρα τη, Τ.Κ. κατά της με αριθμ./**16-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ. /20-01-2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** 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 αριθμό/16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 140.782,53€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 70.391,27€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 28.193,52€, ήτοι **συνολικό ποσό 239.367,32€.**

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή φρέσκου ψωμιού με μηχανικό ζυμωτήριο» και με δευτερεύουσες δραστηριότητες το λιανικό εμπόριο ψωμιού, ειδών αρτοποιίας, γλυκών, ζαχαρωδών προϊόντων, καθώς και υπηρεσίες ταξί, υπηρεσίες τακτικών - υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησης, υπηρεσίες από καταστήματα πώλησης παγωτών και γλυκών χωρίς τραπέζοκαθίσματα και υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, δυνάμει της υπ' αριθμ./05-04-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016– 2018. Απτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ...../05-03-2020 πληροφοριακό δελτίο από τη Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας Βόλου, στο οποίο αναφέρεται ότι διαπιστώθηκε μεγάλη διαφορά ακαθαρίστων εσόδων μεταξύ των εκμεταλλευτών λεωφορείων στη

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./05-04-2022 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων και πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων. Ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά αρχεία του κεντρικού (αρτοποιείο στη) και των έξι υποκαταστημάτων του: 1)επιχείρηση εκμετάλλευσης ταξί, 2)πρατήριο άρτου – σνακ μπαρ στο, 3)B πρατήριο άρτου στο, 4)πρατήριο άρτου στη, 5)επιχείρηση εκμετάλλευσης λεωφορείου στη και 6)εστιατόριο στη θέση (.....). Ωστόσο, ανά εκμετάλλευση δεν προσκόμισε μέρος των παραστατικών αγορών, δαπανών και πωλήσεων, όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 11 έως 18 της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Η φορολογική αρχή πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες στο φορολογικό έτος 2017 προέκυψαν τα εξής:

Εσφαλμένη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου εσόδων – εξόδων στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος (Ε3), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων να ανέρχονται σε 329.537,87€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα στο Ε3 ανέρχονται σε 250.323,63€. Επίσης, οι δαπάνες μισθοδοσίας των βιβλίων ανέρχονται σε 41.411,47€, ενώ στη δήλωση Ε3 «μεταφέρθηκαν» δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 83.893,58€. Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα χρήσης, διαμορφώνονται ως εξής:

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση λεωφορείου	58.717,74
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση ταξί	3.685,22
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του πρατηρίου στη ..	54.859,55
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	94.996,61
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	23.459,38
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του κεντρικού	70.278,44
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στη θέση ... (.....)	23.440,93
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	329.537,87
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	113.128,30
Παροχές σε εργαζόμενους	41.411,47
Διάφορα λειτουργικά έσοδα	97.882,34
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	77.882,34

Τέλος, στο φορολογικό έτος 2017 απορρίφθηκαν οι αγορές του υποκαταστήματος στη θέση ... (...) ύψους 12.503,46€, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία, ενώ από τον έλεγχο στις υπόλοιπες δραστηριότητες απορρίφθηκαν δαπάνες 70.334,55€, καθώς δεν αποδείχθηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Επίσης, απορρίφθηκαν δαπάνες ύψους 59.075,43€ καθώς δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά. Κατόπιν αυτού το καθαρό αποτέλεσμα βάσει ελέγχου γενικών διατάξεων διαμορφώνεται ως εξής:

Έτος 2017	Δηλώσεις	Αποτελέσματα ελέγχου
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	250.323,63	329.537,87
Αγορές	113.128,30	113.128,30
(-) αγορές μη εκπιπόμενες		12.503,46
Κόστος πωληθέντων	113.128,30	100.624,84
(μείον) Παροχές σε εργαζόμενους	83.893,58	83.893,58
(μείον) Διάφορα λειτουργικά έξοδα	97.115,76	97.115,76
(πλέον) Λογιστικές διαφορές λόγω λανθασμένης μεταφοράς των παροχών σε εργαζόμενους		42.482,11
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπόμενες αρ. 23 ν.4172		70.334,55
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπόμενες αρ. 22 ν.4172		59.075,43
Καθαρά αποτελέσματα	-43.814,01	219.795,78

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο φορολογικό έτος 2017 το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών, ενώ ο προσφεύγων σε ότι αφορά τη δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό τον ίδιο» δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα εκδοθέντα και καταχωρημένα στα βιβλία, εισιτήρια του λεωφορείου, τα «φύλλα πορείας» αυτού, καθώς και τις αποδείξεις είσπραξης δαπανών.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική στο έτος 2017 αυτά και κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με την οποία εγκρίθηκε η επιλογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς όγκο συναλλαγών, σε ότι αφορά τον προσδιορισμό του εισοδήματος για τη δραστηριότητα με Κ.Α.Δ. 49391102 «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό τον ίδιο».

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων εκμεταλλεύεται το με αριθμό κυκλοφορίας λεωφορείο με αριθμό θέσεων 57 καθήμενοι και κυβισμό 11967cc, το οποίο εκτελεί δρομολόγια με αφετηρία το δημοτικό σχολείο ... και τέρμα την περιοχή «....» Από το συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντα με το Δήμο προκύπτουν τα στοιχεία σχετικά με την αξία των εισιτηρίων. Επίσης, στη συγκεκριμένη τακτική συγκοινωνιακή γραμμή δραστηριοποιούνται πέντε λεωφορεία που πραγματοποιούν με κυκλική πάντα σειρά το δρομολόγιο που περιλαμβάνει συνολικά 24 στάσεις, με συγκεκριμένες ώρες αναχώρησης και επιστροφής. Δηλαδή κινούνται με συγκεκριμένη σειρά και συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποκλειόμενης της περίπτωσης κάποιο να πραγματοποιεί περισσότερα δρομολόγια από κάποιο άλλο. Ο αριθμός και η ώρα των δρομολογίων καθορίζονται από το Δήμο Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, ο έλεγχος βασίστηκε στην πληρότητα των λεωφορείων που εκτελούσαν το ίδιο δρομολόγιο, με αναγωγή της πληρότητας σε πωλήσεις εισιτηρίων. Ως συγκριτικό στοιχείο, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δεδομένα λεωφορείου 51+6 θέσεων, 14618cc το οποίο εκτελούσε συγκοινωνιακά την ίδια γραμμή – από 1/3/2016 ως 07/10/2016, από 11/05/2017 ως 05/10/2017 και από 02/05/2018 ως 05/10/2018.

Ο έλεγχος κατέγραψε αναλυτικά τον αριθμό των εισιτηρίων που εκδόθηκαν ανά σειρά & αξία ανά μήνα, τα ακαθάριστα έσοδα του λεωφορείου, τα δρομολόγια που εκτελούσε ανά ημέρα, το μέγιστο αριθμό επιβατών που θα μπορούσε να εξυπηρετήσει ανά ημέρα, τις ημέρες που εργάστηκε ανά μήνα, το μέγιστο αριθμό επιβατών που θα μπορούσε να εξυπηρετήσει ανά μήνα, τον αριθμό των εισιτηρίων που εκδόθηκαν συγκεντρωτικά ανά μήνα και τέλος τη **μέση πληρότητα του λεωφορείου ανά μήνα** (σελ. 51 έως 69 της έκθεσης φ.ε.), η οποία παρατίθεται συνοπτικά ως εξής:

ΜΗΝΑΣ	ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ ΛΕΩΦΟΡΕΙΟΥ %	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Α ΑΞΙΑΣ 1,60€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Β ΑΞΙΑΣ 2,00€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Α ΑΞΙΑΣ 0,80€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Β ΑΞΙΑΣ 1,00€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ
ΜΑΪΟΣ	76,45%	41,75%	32,95%	0,55%	1,20%
ΙΟΥΝΙΟΣ	70,89%	35,92%	32,46%	1,15%	1,36%
ΙΟΥΛΙΟΣ	95,02%	40,78%	50,00%	1,73%	2,52%
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	92,52%	40,75%	46,21%	2,63%	2,93%
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	89,51%	46,53%	40,91%	0,89%	1,19%
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	30,78%	15,42%	15,12%	0,02%	0,22%

Αντίστοιχα, ο έλεγχος κατέγραψε την πληρότητα του λεωφορείου που εκμεταλλεύτηκε ο προσφεύγων, βάσει των εκδοθέντων εισιτηρίων, όπως αυτά καταγράφονται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και προέκυψαν οι εξής διαφορές ως προς την πληρότητα:

ΜΗΝΑΣ	ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ ΛΕΩΦΟΡΕΙΟΥ – ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ ΛΕΩΦΟΡΕΙΟΥ
ΜΑΪΟΣ	76,45%	0,00%
ΙΟΥΝΙΟΣ	70,89%	33,38%
ΙΟΥΛΙΟΣ	95,02%	0,00%
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	92,52%	0,00%
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	89,51%	71,11%

Λαμβάνοντας υπόψη την πληρότητα του ως άνω συγκριτικού στοιχείου, ο έλεγχος προσδιόρισε τον αριθμό των εισιτηρίων που θα έπρεπε να έχει εκδώσει ο προσφεύγων και αφού τον πολλαπλασίασε με την αντίστοιχη αξία του εισιτηρίου για χρονικό διάστημα από 1/5 ως 30/09 κάθε έτους, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά παρατίθενται στις σελ. 66 – 67 της έκθεσης φόρου εισοδήματος. Λαμβάνοντας υπόψη τον παράγοντα τύχη και κάθε άλλο ενδεχόμενο που μπορεί να επηρεάσει τον αριθμό των επιβατών, ο έλεγχος δέχεται μια απόκλιση της πληρότητας σε ποσοστό 10% και βάση αυτών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση του λεωφορείου ως εξής:

	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΜΕΙΩΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑ 10%	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΜΑΪΟΣ	33.234,12 €	29.910,71 €	24%	24.121,54 €	5.789,17 €	29.910,71 €
ΙΟΥΝΙΟΣ	51.166,11 €	46.049,50 €	24%	37.136,69 €	8.912,81 €	46.049,50 €
ΙΟΥΛΙΟΣ	89.661,00 €	80.694,90 €	24%	65.076,53 €	15.618,37 €	80.694,90 €
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	86.220,21 €	77.598,19 €	24%	62.579,18 €	15.019,00 €	77.598,19 €
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	59.500,18 €	53.550,16 €	24%	43.185,61 €	10.364,55 €	53.550,16 €
ΣΥΝΟΛΑ	319.781,62 €	287.803,46 €		232.099,56 €	55.703,90 €	287.803,46 €

Στα ως άνω ακαθάριστα έσοδα πρόσθεσε την αξία των εσόδων από την εκμετάλλευση του λεωφορείου στο Δ' τρίμηνο του 2017, όπως εμφανίζεται στο βιβλίο εσόδων –εξόδων, με αποτέλεσμα τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση του λεωφορείου να διαμορφωθούν σε 232.099,56€ + 500,00€ = **232.599,56€**, τα οποία ως μεγαλύτερα, συγκρινόμενα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση του λεωφορείου, λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο με αποτέλεσμα τα συνολικά αποτελέσματα του ελέγχου να διαμορφωθούν ως εξής:

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση λεωφορείου	232.599,56
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση ταξί	3.685,22
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του πρατηρίου στη ...	54.859,55
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	94.996,61
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	23.459,38
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του κεντρικού	70.278,44
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στη θέση ... (....)	23.440,93
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	503.419,69
Κόστος πωληθέντων	100.624,84
(μείον) Παροχές σε εργαζόμενους	83.893,58
(μείον) Διάφορα λειτουργικά έξοδα	97.115,76
(πλέον) Λογιστικές διαφορές λόγω λανθασμένης μεταφοράς των παροχών σε εργαζόμενους	42.482,11
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 23 ν.4172	70.334,55
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 22 ν.4172	59.075,43
Καθαρά αποτελέσματα	393.677,60

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../11-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και την προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../09-12-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του και προσκόμισε για το πρατήριο άρτου – σνακ μπαρ στο, τα Ζ με αριθμηση .../12-04-2017 ως .../25-04-2017. Επίσης, προσκόμισε διάφορα παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 33.867,02€, καθώς και ορισμένα αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης δαπανών μέσω τραπεζικού συστήματος που αφορούν σε δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 30.527,47€, τα οποία ο έλεγχος αναγνώρισε και αναπροσάρμοσε τα καθαρά κέρδη ως εξής :

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	503.419,69
Κόστος πωληθέντων	100.624,84
(μείον) Παροχές σε εργαζόμενους	83.893,58
(μείον) Διάφορα λειτουργικά έξοδα	97.115,76
(πλέον) Λογιστικές διαφορές λόγω λανθασμένης μεταφοράς των παροχών σε εργαζόμενους	42.482,11
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 23 ν.4172	39.807,08
(πλέον) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 22 ν.4172	25.208,41
Καθαρά αποτελέσματα	329.283,11

Κατόπιν αυτού και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι:

1. Εσφαλμένη απόρριψη δαπανών λόγω μη προσκόμισης παραστατικών. Στο έτος 2017 απορρίφθηκαν δαπάνες ποσού 59.075,43€ επειδή δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά. Όμως το σύνολο των δαπανών αυτού του φορολογικού έτους δεν αμφισβητήθηκε ότι είναι πραγματικές και παραγωγικές και αφορούν καταβολές στο Δήμο, τις οποίες η

φορολογική αρχή θα μπορούσε να διασταυρώσει αν απευθύνονταν στο Δήμο. Προσκομίζει τις αποδείξεις του Δήμου Μη νόμιμα απορρίφθηκαν οι εν λόγω δαπάνες.

2. Εσφαλμένη απόρριψη δαπανών άνω των 500,00€, καθώς από την ελεγχόμενη περίοδο έχουν ήδη περάσει πέντε έτη και έχει καταστεί δυσχερές να εντοπιστεί ο τρόπος εξόφλησης. Οι ελεγκτές όφειλαν να προβούν σε διασταυρώσεις με τους προμηθευτές, ενώ είχαν και τη δυνατότητα άρσης του απορρήτου των τραπεζικών συναλλαγών.
3. Απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου ελλείπει απόφασης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας.
4. Ακυρότητα του ελέγχου λόγω εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος. Ασκούσε τη δραστηριότητα του λεωφορείου με οδηγό τον ίδιο, χωρίς να έχει προσλάβει άλλο οδηγό. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Π.Δ.167/20026 ο χρόνος εργασίας του οδηγού τουριστικού λεωφορείου δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 60 ώρες εβδομαδιαίως, εφόσον δεν σημειώνεται υπέρβαση των 48 ωρών κατά μέσο όρο. Οι ελεγκτές με αόριστες αιτιάσεις συνήγαγαν το εσφαλμένο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων δεν εξέδιδε εισιτήρια εκλαμβάνοντας ως δεδομένο ότι από την αρχή του προγράμματος των δρομολογίων 07:00π.μ. μέχρι πέρατος στις 01:00π.μ. και συνεχόμενα, ως μοναδικός οδηγός, διένυε δρομολόγια με αυτό το λεωφορείο. Εσφαλμένα εκλήφθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές. Παρόλο που στη γραμμή «... –» υπάρχουν πέντε λεωφορεία, ο έλεγχος επέλεξε ως συγκριτικό στοιχείο μία (1) μόνο επιχείρηση που εκτελούσε το ίδιο δρομολόγιο, χωρίς να αναφέρει τα στοιχεία της, ενώ μπορούσε να αντλήσει στοιχεία από δύο ή και περισσότερες επιχειρήσεις και να λάβει υπόψη τον αριθμό των δρομολογίων, τις ώρες απασχόλησης ή μη οδηγών – υπαλλήλων και να υπολογίσει το μέσο όρο των εισιτηρίων με βάση το οκτάωρο της εργασίας του. Η σύγκριση με μία μόνο ομοειδή επιχείρηση χωρίς τις παραπάνω λεπτομέρειες έρχεται σε αντίθεση με την Ε.2015/2020. Ο έλεγχος δογματικά συνάγει το συμπέρασμα ότι «όλα τα δρομολογημένα λεωφορεία εκτελούσαν την συγκοινωνιακή γραμμή με κυκλική πάντα σειρά και είχαν όλα την ίδια πληρότητα. Συνεπώς, όλοι οι εκμεταλλευτές των λεωφορείων που εκτελούσαν την προαναφερόμενη συγκοινωνιακή γραμμή έπρεπε να δηλώνουν συγκρίσιμα έσοδα». Το συμπέρασμα είναι ανακριβές καθώς δεν χρησιμοποιούνταν το σύνολο των πέντε (5) λεωφορείων καθ' όλη τη διάρκεια της ημέρας, πλην των λεωφορείων που διέθεταν δύο οδηγούς. Αόριστα αναφέρεται στη σελ. 54 της έκθεσης ότι «από έρευνα στο διαδίκτυο διαπιστώθηκε ότι η πληρότητα των λεωφορείων, που εκτελούν τη συγκοινωνιακή γραμμή «... –» , κατά τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο, ξεπερνά το 90%. Κατά τη διάρκεια των ελέγχων που πραγματοποιήσαν ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Βόλου στη, κατά τα καλοκαίρια του 2016, του 2017 και του 2018, παρατήρησαν ότι τα λεωφορεία κατά τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο ήταν πάντα σχεδόν γεμάτα και επιβάτες περίμεναν σε όλες τις στάσεις». Οι ως άνω αιτιάσεις είναι αόριστες ελλείπει επίκλησης αποδεικτικών στοιχείων, καθώς δεν δίδονται στοιχεία για τους επικαλούμενους ελέγχους, πότε έγιναν, ποιες ώρες κλπ, αφού κατά την έναρξη και κατά τη λήξη των δρομολογίων η πληρότητα είναι πολύ μικρή. Δεν συνάδει με τους κανόνες της κοινής πείρας και λογικής ο προσφεύγων να υπέπιπτε σε τέτοιας κλίμακας παραβάσεις. Τα ελεγκτικά όργανα οφείλουν να επικαλούνται και να αξιολογούν πραγματικά περιστατικά. Η έκθεση ελέγχου πάσχει ακυρότητας. Στερείται συγκλινουσών ενδείξεων, καθώς ερείδεται σε ένα και μοναδικό συγκριτικό στοιχείο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρ. 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο απορρίφθηκαν συνολικές δαπάνες ύψους 59.075,43, μεταξύ των οποίων και δαπάνες με αντισυμβαλλόμενο το Δήμο, λόγω μη προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών. Ωστόσο, στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, ο προσφεύγων προσκόμισε τις εξής Αποδείξεις Είσπραξης με εκδότη το Δήμο, τις οποίες προσκομίζει και τα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το Τιμ. 780 με εκδότη το καθαρής αξίας 336,98€ πλέον Φ.Π.Α.

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΕΝΟΙΚΙΑ	Φ.Π.Α.
8/6/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ...	8.500,00	8.500,00	
30/6/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ...	4.883,78	4.883,78	
8/8/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ....	9.896,64	9.896,64	
9/8/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ....	211,79	211,79	
11/9/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ...	141,19	141,19	
11/9/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	. ...	9.896,64	9.896,64	
16/11/2017	ΤΙΜ ...	. ....	417,86	336,98	80,88
		ΣΥΝΟΛΟ	33.947,90	33.867,02	80,88

Οι ως άνω Αποδείξεις Είσπραξης του Δήμου ... λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και του αναγνωρίστηκε η έκπτωση του συνόλου των εν λόγω δαπανών, καθαρής αξίας 33.867,02€. Για τις υπόλοιπες δαπάνες συνολικής αξίας 25.208,41€ ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά παραστατικά, ώστε να αξιολογηθεί αν η κάθε δαπάνη πληροί τα κριτήρια των διατάξεων των αρ. 22&23 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς για τις ήδη αναγνωρισθείσες δαπάνες και αβασίμως για τις υπόλοιπες.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρ. 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** : «*Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:*
α)..., *β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».*

Επειδή, με την **Πολ. 1216/2014** δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της ως άνω διάταξης ως εξής: «*2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.*

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου

β. Μισθώματα ακινήτων

γ. Τόκους και συναφή έξοδα,

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.1 του άρ.13 του ν.4987/2022** «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί **αξιόπιστο** λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή με το **άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014** (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «*Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς*», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «*«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*».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 7 των Ε.Λ.Π.** «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στην **Πολ. 1003/31-12- 2014** - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

Επειδή, σύμφωνα με την από 16-12-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας

39.807,08€ άνω των 500,00€ για τις οποίες δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι αυτές εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, στο **άρθρο 65** του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η ως άνω διάταξη περί εξόφλησης αγορών & δαπανών αξίας άνω των 500,00€ μέσω τραπεζικού συστήματος αφορά σε υποχρέωση του φορολογούμενου και επομένως ο ίδιος φέρει το βάρος της απόδειξης των εν λόγω συναλλαγών με τους προμηθευτές του.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο & τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 23** του **Κ.Φ.Δ.** μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεοδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο [...]».

Επειδή, με το **άρθρο 27** του **Κ.Φ.Δ.** θεσπίστηκε η μεθοδολογία των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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 **Ε.2015/31-1-2020** – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«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.

[...]

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. 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).

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 στην προκειμένη περίπτωση, κατά την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ./05-04-2022 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων. Ο προσφεύγων προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων αρχείων, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 δεν προσκόμισε για την εκμετάλλευση του λεωφορείου στη τα παρακάτω παραστατικά εσόδων και τα «φύλλα πορείας» του λεωφορείου

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία			Φ.Π.Α.
30/06/2017	ΕΙΣ ...	1000*0,80	800	645,16	154,84
30/06/2017	ΕΙΣ ...	5000*1,60	8.000,00	6.451,61	1.548,39
30/06/2017	ΕΙΣ ..	700*1	700	564,52	135,48
30/06/2017	ΕΙΣ ...	2*7000	14.000,00	11.290,32	2.709,68
30/09/2017	ΕΙΣ	300χ0,80	240	193,55	46,45
30/09/2017	ΕΙΣ	10.000χ1,60	16.000,00	12.903,23	3.096,77
30/09/2017	ΕΙΣ	16.000χ2	32.000,00	25.806,45	6.193,55
30/09/2017	ΕΙΣ ...	450χ1	450	362,9	87,1
31/12/2017	ΕΙΣ	50*0,80	40	32,26	7,74
31/12/2017	ΕΙΣ ...	100*1,60	160	129,03	30,97
31/12/2017	ΕΙΣ ...	150*2	300	241,94	58,06
31/12/2017	ΕΙΣ	120*1	120	96,77	23,23

Δεν προσκόμισε επίσης τα παραστατικά δαπανών, ως εξής:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΕΝΟΙΚΙΑ	Φ.Π.Α.
08/06/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	...	8.500,00	8.500,00	
30/06/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	...	4.883,78	4.883,78	
08/08/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ...	..	9.896,64	9.896,64	
09/08/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	...	211,79	211,79	
11/09/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ...	...	141,19	141,19	
11/09/2017	ΔΙΠΛ.ΕΙΣ ..	...	9.896,64	9.896,64	
16/11/2017	ΤΙΜ ...	..	417,86	336,98	80,88

Κατόπιν των ανωτέρω, πληρείται η προϋπόθεση γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, από την υπ' αριθμ./25-7-2018 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1), το εκκαθαριστικό σημείωμα του υπό κρίση φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τα στοιχεία από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017	
	Του υπόχρεου	Της συζύγου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	-43.814,00	
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	2,12	0,00
3.Εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών		900,00
4.Εισόδημα από οικοδομικά ένσημα, αυτασφάλιση κ.λ.π. (311)		8.000,00
Συνολικό εισόδημα	8.900,00	
Τοκοχρεωλυτική δόση δανείων	3.741,55	
Δαπάνη αγοράς αγαθών (049)	1.456,00	
Φόροι	16.917,67	
Σύνολο οικογενειακών δαπανών	22.115,22	0,00

Δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2017 το πραγματικό εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του ανέρχονταν σε 8.900,00€, ενώ οι οικογενειακές του δαπάνες ανήλθαν σε 22.115,22€, πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «ο 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:[...]

Επειδή, με την Ε.2015/31-1-2020 – Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: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».

Επειδή, η έννοια του διαθέσιμου στοιχείου, παρά το γεγονός ότι συμπεριλαμβάνεται στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. στο οποίο ορίζονται οι προϋποθέσεις προσφυγής στις έμμεσες, αφορά τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσο τρόπο, χωρίς απαραίτητα να εφαρμόσει μία από τις απαριθμούμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. μεθόδους, αλλά χρησιμοποιώντας οποιοδήποτε άλλο στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη αποκρυβείας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, ο έμμεσος προσδιορισμός του εισοδήματος αφορά στον προσδιορισμό φορολογητέας ύλης με την εφαρμογή τεχνικών που στηρίζονται στις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Επειδή, στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι πέντε τεχνικές ελέγχου για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Κατ' εφαρμογή της παρ.2 του ως άνω άρθρου και νόμου εκδόθηκαν η Πολ.1050/2014, η Α.1008/2020 και η Ε.2016/2020, με τις οποίες προσδιορίζονται με σαφήνεια οι απαριθμούμενες στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 της Α.1008/2020:

«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», ενώ στην εγκύκλιο Ε.2016/2020 ορίζεται ότι:

«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.

Επειδή, σε ότι αφορά τη μέθοδο της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, βάσει των ως άνω ερμηνευτικών εγκυκλίων, προβλέπεται ο προσδιορισμός των εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης σε δύο χρονικά στάδια, **με πρώτο να περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προκύπτει είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές**, και με δεύτερο, όπου επί του προσδιορισθέντος κύκλου εργασιών εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος (ή υπηρεσίας).

Με την εν λόγω μέθοδο αρχικώς, **προσδιορίζονται ο αριθμός των μονάδων ή ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση** επί τη βάσει της σχέσης μονάδα

παραγόμενου προϊόντος (ή υπηρεσίας) ανά πρώτη ύλη (ή μεταβλητή δαπάνη). Επομένως, αρχικώς προκύπτει ο συνολικός κύκλος εργασιών επί τη βάσει της συνάρτησης παραγωγής που απεικονίζει:

- α) εισροή πρώτης ύλης σε εκροή προϊόντος και παράλληλα
- β) ποσότητα εισροών για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος

Ειδικότερα, είτε επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων του ελεγχόμενου είτε από πληροφορίες τρίτων, ο φορολογικός έλεγχος:

α) προσδιορίζει τη σχέση πρώτης ύλης και παραγόμενου προϊόντος, ήτοι πόσες μονάδες πρώτης ύλης απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας παραγόμενου προϊόντος. Π.χ. 1 μονάδα πρώτης ύλης αντιστοιχεί σε 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος

β) διαπιστώνει την τιμή πώλησης κάθε μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα: τιμή πώλησης 10,00€ ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος

γ) λαμβάνει υπόψη, επί τη βάσει των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, την ποσότητα των μονάδων α' ύλης που κτήθηκαν από την επιχείρηση (λαμβανομένων υπόψη των αποθεμάτων αρχής και τέλους χρήσης) Για παράδειγμα: αγορά 300 μονάδων πρώτης ύλης

δ) ακολουθώντας προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος. Για παράδειγμα: 300 μονάδες α' ύλης x 50 μονάδες παραγόμενου προϊόντος = 15.000 παραγόμενου προϊόντος.

ε) προσδιορίζει τις συνολικές μονάδες παραγόμενου προϊόντος και τα συνολικά έσοδα του ελεγχόμενου. Για παράδειγμα: Έσοδα ελέγχου = 15.000 παραγόμενου προϊόντος x 10 ευρώ τιμή πώλησης = 150.000,00€.

Μέσω των ως άνω συναρτήσεων ο φορολογικός έλεγχος καταλήγει στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων του ελεγχόμενου. (Εμμεσες Τεχνικές Προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, Μεντής- Μουζάκης – Πέττας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2020, σελ. 186-188)

Επειδή, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των

προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Με το υπ' αριθμ./05-03-2020 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας Βόλου ενημερώθηκε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου ότι διαπιστώθηκε μεγάλη διαφορά ακαθαρίστων εσόδων μεταξύ των εκμεταλλευτών λεωφορείων στη Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14 & 15 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνέλεξε πληροφορίες σχετικά με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό τον ιδιοκτήτη» που αφορά την εκμετάλλευση του με αριθμό κυκλοφορίας λεωφορείου 57 θέσεων και κυβισμού 11976cc. Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 εκτελούσε με το ως άνω λεωφορείο το δρομολόγιο «.... –»
- Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έχει υπογράψει με το Δήμο ιδιωτικά συμφωνητικά, με τα οποία ανέλαβε να εκτελεί δρομολόγια στη γραμμή «..... –». Σύμφωνα με αυτά, τη συγκεκριμένη συγκοινωνιακή γραμμή εκτελούσαν πέντε συνολικά λεωφορεία, με κυκλική σειρά. Δηλαδή, τα λεωφορεία κινούνται με συγκεκριμένη σειρά και συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποκλειόμενης της περίπτωσης κάποιου να πραγματοποιεί περισσότερα δρομολόγια από κάποιο άλλο. Ο αριθμός και η ώρα των δρομολογίων καθορίζεται από το Δήμο κατά περιόδους, καθώς επίσης και το ύψος των κομίστρων ορίζεται για τη διαδρομή «.... –» ποσό 1,60€, «..... –» ποσό 1,60€ και «..... –» ποσό 2,00€, ενώ για ειδικές κατηγορίες επιβατών ισχύει μειωμένο εισιτήριο κατά 50%, ήτοι 0,80€ και 1,00€ αντίστοιχα.
- Επιπλέον, σύμφωνα με τους όρους των ως άνω συμφωνητικών και πιο συγκεκριμένα στο κεφάλαιο Γ) Δρομολόγια του άρθρου 10 αναφέρεται ότι: *«Τόσο κατά τη χειμερινή περίοδο όσο και κατά τη θερινή περίοδο, τα δρομολόγια που θα εκτελούνται θα μοιράζονται μεταξύ των 5 λεωφορείων (3 προς δημοπράτηση και 2 τα ήδη δρομολογημένα από ιδιώτες) που θα είναι στην υπεραστική γραμμή **ισομερώνς**, σύμφωνα με τις υποδείξεις της οριζόμενης στο Δημοτικό Συμβούλιο Επιτροπής, που θα συστήνεται κάθε ημερολογιακό έτος»*. Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων σύμφωνα με τις συμβάσεις που είχε υπογράψει με το Δήμο ήταν υποχρεωμένος να εκτελεί τα δρομολόγια που του αναλογούσαν με βάση το πρόγραμμα που ορίζει ο Δήμος, όπως παρατίθεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ειδάλλως θα έχανε την θέση του στην συγκοινωνιακή γραμμή, γεγονός που δεν συνέβη, ενώ όπως πληροφορήθηκε ο έλεγχος από το Δήμο, ουδέποτε αντιμετώπισαν τέτοιο πρόβλημα με τον προσφεύγοντα.
- Επίσης, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ο Δήμος ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι: *«Κάθε βάρδια των λεωφορείων εκτελούνταν από έναν οδηγό και έναν εισπράκτορα. Ο εισπράκτορας ήταν απαραίτητος, καθώς τα εισιτήρια εκδίδονταν μόνο εντός των λεωφορείων και η κίνηση των πελατών είναι συνεχής από στάση σε στάση των λεωφορείων. Σε περίπτωση απουσίας εισπράκτορα ο οδηγός θα ήταν υποχρεωμένος να καθυστερεί πάνω από ένα τέταρτο σε στάσεις με μεγάλη κίνηση (π.χ.) για την έκδοση π.χ. πάνω από 40 εισιτηρίων και θα τον «προλάβαινε» το επόμενο λεωφορείο. Τα υπόλοιπα λεωφορεία έχουν στην μισθοδοσία τους εισπράκτορες σε κάθε βάρδια»*.
- Από το βιβλίο εσόδων – εξόδων προκύπτει ότι το λεωφορείο που εκμεταλλεύεται ο προσφεύγων, κατά το χρονικό διάστημα από 02-03-2017 ως 16-10-2017 σχεδόν καθημερινά προμηθεύεται καύσιμα από τα πρατήρια του, του και του στην, ενώ τα

λίτρα πετρελαίου που αγόρασε ο ελεγχόμενος ήταν αντίστοιχα των υπόλοιπων τεσσάρων λεωφορείων που εκτελούσαν την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή, και φυσικά του λεωφορείου συγκριτικού στοιχείου. Η Δ.Ο.Υ. Βόλου διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2016 έως 2018 σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονταν λεωφορεία που εκτελούσαν την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή με τον ελεγχόμενο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ως μοναδικός οδηγός του λεωφορείου πραγματοποιούσε δρομολόγια μόνο για οκτώ ώρες την ημέρα, όπως ορίζει ο νόμος για τους οδηγούς λεωφορείων, καθώς και ότι δεν χρησιμοποιείται το σύνολο των πέντε (5) λεωφορείων καθ' όλη τη διάρκεια της ημέρας, παρά μόνο αυτών που διέθεταν δύο (2) οδηγούς, απορρίπτεται ως αναληθής, καθώς από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, βάσει των συμβάσεων με το Δήμο, το συγκεκριμένο λεωφορείο, όπως και τα υπόλοιπα τέσσερα της ίδιας γραμμής, πραγματοποιούσαν ισομερώς καταναμεημένα, με κυκλική σειρά τα δρομολόγια στη γραμμή «..... –».

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι κατ' ουσίαν, η φορολογική αρχή, δεν εφάρμοσε τη μέθοδο της «σχέση τιμή πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», καθώς δεν δύναται να προσδιορίσει τον όγκο του κύκλου εργασιών του λεωφορείου, αλλά προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της εκμετάλλευσης του λεωφορείου, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. «**με κάθε διαθέσιμο στοιχείο**». Πιο συγκεκριμένα, έλαβε υπόψη συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων, δηλαδή, στοιχεία που αφορούν την πληρότητα και τον αριθμό των εισιτηρίων που εξέδωσε ομοειδής επιχείρηση - λεωφορείο που εκτελεί το δρομολόγιο της συγκοινωνιακής γραμμής «... – ...», βάσει των ίδιων όρων που ορίζει ο Δήμος και με τις ίδιες πραγματικές συνθήκες. Συνεπώς, το συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο είναι αντιπροσωπευτικό της επιχειρησιακής ικανότητας των λεωφορείων που εκτελούν το ίδιο δρομολόγιο. Τα υπόλοιπα λεωφορεία που δραστηριοποιούνται στην ίδια συγκοινωνιακή γραμμή, πέραν του συγκριτικού στοιχείου, δήλωσαν όμοια έσοδα και επομένως η επιλογή ενός εκ των υπολοίπων τριών λεωφορείων δεν θα διαφοροποιούσε τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η χρήση του συγκεκριμένου συγκριτικού στοιχείου αφορά τα έσοδα ενός λεωφορείου, ως αντιπροσωπευτικού στοιχείου της επιχειρησιακής ικανότητας των λεωφορείων που εκτελούν τη συγκοινωνιακή γραμμή «...» και όχι τα έσοδα ενός επαγγελματία που εκμεταλλεύεται το λεωφορείο, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς η φορολογική αρχή με σαφή και συγκεκριμένα στοιχεία απέδειξε την ύπαρξη μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης .

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό περί άκυρης εγκριτικής απόφασης

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν της από 08-09-2022 εισήγησης του αρμόδιου υπαλλήλου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../08-09-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου με την οποία επιλέχθηκε ο προσδιορισμός του εισοδήματος της εκμετάλλευσης του λεωφορείου στη με τη μέθοδο της «σχέση τιμής πώλησης προς τον όγκο του κύκλου εργασιών» και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του φακέλου.

Επειδή, στη σελ. 51 της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος τεκμηριώνεται επαρκώς η εφαρμογή της ως άνω μεθόδου, ενώ εκ παραδρομής αναγράφηκε ο αριθμός .../2021 της εγκριτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, αντί του ορθού ../2022.

Επειδή περαιτέρω, από την ακριβή διατύπωση του άρθρου 4 της εγκυκλίου Α.1008/2020, η οποία αφορά στην εφαρμογή των μεθόδων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., «*Αρχή των Αναλογιών*» και της «*Σχέση τιμής προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών*», προκύπτει η

υποχρέωση έγκρισης των τεχνικών ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., πρόβλεψη που όμως δεν υφίσταται κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με «κάθε διαθέσιμο στοιχείο».

Κατά συνέπεια, ο τρίτος ισχυρισμός περί ακυρότητας της διαδικασίας της έμμεσης τεχνικής ελλείπει απόφασης του Προϊσταμένου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **15-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

1)Επί της υπ' αριθμ./16-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	140.782,53 €	140.782,53 €
Πρόσθετος φόρος αρ. 58 ΚΦΔ	70.391,27 €	70.391,27 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	28.193,52 €	28.193,52 €
Συνολικό ποσό	239.367,32 €	239.367,32 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.τ.λ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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