



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 09-05-2023
Αριθμ. Αποφ.: 153

**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 Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλουκαι 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 60.864,18€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 5.299,64€, ήτοι **συνολικό ποσό 66.163,82€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., 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 τραπεζοκαθίσματα και υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, δυνάμει της υπ' αριθμ./05-04-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016– 2018. Αιτία 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./05-04-2019 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)Β 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. 5 έως 11 της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου φ.π.α.

Η φορολογική αρχή πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, από τις οποίες για το φορολογικό έτος 2016 δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, σε ότι αφορά τη δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό τον ίδιο», ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα Τ.Π.Υ. με αριθμηση .../15-12-2016 έως .../4-7-2016 και τα εισιτήρια μεταφοράς επιβατών Νο 1 έως 100, Νο 1 έως 50, Νο 1 έως 10000, Νο 1 έως 200 και Νο 1 έως 10500. Επίσης, δεν προσκόμισε τα φύλλα πορείας του λεωφορείου, έξι Αποδείξεις Είσπραξης που αφορούν δαπάνες ενοικίων του Δήμου καθώς και ένα ακόμη τιμολόγιο δαπάνης.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 περ.γ' του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσδιορισμού του εισοδήματος με έμμεση τεχνική 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 ακαθαρίστων 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, 14618ccτο 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, τον 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. 44 ως 56 έκθεσης Φ.Π.Α.), 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
ΜΑΡΤΙΟΣ	4,78%	2,31%	2,37%	0,03%	0,06%
ΜΑΪΟΣ	70,44%	37,87%	30,36%	1,11%	1,10%
ΙΟΥΝΙΟΣ	75,53%	39,08%	34,31%	0,93%	1,21%
ΙΟΥΛΙΟΣ	99,07%	37,87%	56,99%	1,60%	2,60%
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	97,50%	40,64%	50,99%	2,57%	3,30%
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	80,04%	42,55%	36,20%	0,52%	0,77%
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	35,95%	17,37%	18,28%	0,12%	0,19%

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	70,44%	0,00%
ΙΟΥΝΙΟΣ	75,53%	0,00%
ΙΟΥΛΙΟΣ	99,07%	0,00%
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	97,50%	0,00%
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	80,04%	51,29%

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, ως εξής:

Λεωφορείο - συγκριτικό στοιχείο 51+6 θέσεων	Λεωφορείο 57 + 0 θέσεων
---	--------------------------------

	ΠΟΣ ΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤ ΗΡΙΩ Ν ΣΕΙΡ ΑΣ Α ΑΞΙΑ Σ 1,60€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝ ΟΛΟ Υ -1	ΠΟΣ ΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤ ΗΡΙΩ Ν ΣΕΙΡ ΑΣ Β ΑΞΙΑ Σ 2,00€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝ ΟΛΟ Υ -2	ΠΟΣ ΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤ ΗΡΙΩ Ν ΣΕΙΡ ΑΣ Α ΑΞΙΑ Σ 0,80€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝ ΟΛΟ Υ -3	ΠΟΣ ΟΣΤΑ ΕΙΣΙΤ ΗΡΙΩ Ν ΣΕΙΡ ΑΣ Α ΑΞΙΑ Σ 1,00€ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝ ΟΛΟ Υ -4	ΠΛΗΡΟ ΤΗΤΑ ΛΕΩΦΟ ΡΕΙΟΥ %	ΜΕΓΙΣ ΤΟΣ ΑΡΙΘΜ ΟΣ ΕΠΙΒΑ ΤΩΝ ΑΝΑ ΜΗΝΑ -5	ΑΡΙΘΜ ΟΣ ΕΙΣΙΤΗ ΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑ Σ Α ΑΞΙΑΣ 1,60€ (1)*(5)= (6)	ΑΡΙΘΜ ΟΣ ΕΙΣΙΤΗ ΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑ Σ Β ΑΞΙΑΣ 2,00€ (2)*(5)= (7)	ΑΡΙΘ ΜΟΣ ΕΙΣΙΤ ΗΡΙΩ Ν ΣΕΙΡ ΑΣ Α ΑΞΙΑ Σ 0,80€ (3)*(5))=(8)	ΑΡΙΘΜ ΟΣ ΕΙΣΙΤΗ ΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Β ΑΞΙΑΣ 1,00€ (4)*(5)= (9)	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙ Σ (6)*1,60€+(7)*2,00€+(8) *0,80€+(9)* 1,00€
ΜΑΪΟΣ	37,87 %	30,36 %	1,11 %	1,10 %	70,44%	26448	10016	8030	294	291	32.611,80 €
ΙΟΥΝΙΟ Σ	39,08 %	34,31 %	0,93 %	1,21 %	75,53%	41040	16038	14081	382	497	54.625,40 €
ΙΟΥΛΙΟ Σ	37,87 %	56,99 %	1,60 %	2,60 %	99,07%	53010	20075	30210	848	1378	94.596,40 €
ΑΥΓΟΥ ΣΤΟΣ	40,64 %	50,99 %	2,57 %	3,30 %	97,50%	53010	21543	27030	1362	1749	91.367,40 €
ΣΕΠΤΕ ΜΒΡΙΟ Σ	42,55 %	36,20 %	0,52 %	0,77 %	80,04%	41040	17463	14856	213	316	58.139,20 €
ΣΥΝΟΛ Α											331.340,20 €

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 βάσει αυτών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση του λεωφορείου, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΜΕΙΩΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑ 10%	ΠΟΣΟΣΤΟ ΦΠΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΜΑΪΟΣ	32.611,80 €	29.350,62 €	23%	23.862,29 €	5.488,33 €	29.350,62 €
ΙΟΥΝΙΟΣ	54.625,40 €	49.162,86 €	24%	39.647,47 €	9.515,39 €	49.162,86 €
ΙΟΥΛΙΟΣ	94.596,40 €	85.136,76 €	24%	68.658,68 €	16.478,08 €	85.136,76 €
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	91.367,40 €	82.230,66 €	24%	66.315,05 €	15.915,61 €	82.230,66 €
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	58.139,20 €	52.325,28 €	24%	42.197,81 €	10.127,47 €	52.325,28 €
ΣΥΝΟΛΑ	331.340,20 €	298.206,18 €		240.681,29 €	57.524,89 €	298.206,18 €

Στα ως άνω ακαθάριστα έσοδα που αφορούν την περίοδο Μάιος – Σεπτέμβριος του 2016 πρόσθεσε τα ακαθάριστα έσοδα του Α' τριμήνου καθώς και τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις Β' και Γ' τριμήνου, με αποτέλεσμα τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα του λεωφορείου να ανέρχονται σε 245.261,24€.

Τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. εκρών με συντελεστή 23% & 24% και κατανεμήθηκαν στους ως άνω συντελεστές ΦΠΑ αναλογικά.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../11-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και την προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'

αριθμ./09-12-2022 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του και προσκόμισε ορισμένα πρόσθετα φορολογικά αρχεία.

Κατόπιν αυτών, τα αποτελέσματα φορολογικού έτους 2016 διαμορφώνονται ως εξής:

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση λεωφορείου	245.261,24
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση ταξί	32.452,32
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του πρατηρίου στη ...	58.316,91
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	93.088,95
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο ...	17.498,17
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του κεντρικού	49.419,98
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στη θέση ... (.....)	6.824,52
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	472,862,09

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

1. Απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου ελλείπει απόφασης του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας.
2. 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 πραγματοποίησαν 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 τους ως άνω ισχυρισμούς

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..... 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:

A. 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.

B. 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 2016 για τη δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό τον ίδιο» στη δεν προσκόμισε τα εξής:

Τ.Π.Υ. με αριθμηση .../15-02-2016 έως ../4-7-2016 και τα εισιτήρια μεταφοράς επιβατών Νο 1 έως 100, Νο 1 έως 50, Νο 1 έως 10000, Νο 1 έως 200 και Νο 1 έως 10500. Επιπλέον δεν προσκόμισε τα «φύλλα πορείας» του λεωφορείου, καθώς και τα έξοδα που αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΔΙΑΦ ΕΞΟΔΑ	Φ.Π.Α.
				ΧΔΕ ΟΧΙ ΜΥΦ	
05/07/2016	ΤΙΜ ...	..	485,55	415	70,55
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ..	...	44,56	44,56	
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ..	....	9.896,64	9.896,64	
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ..	...	70,09	70,09	
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ...	...	9.826,65	9.826,65	
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ....	..	6.950,42	6.950,42	
31/12/2016	ΑΠΟΔ ΕΙΣ ...	..	6.200,54	6.200,54	

Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης προσκόμισε τα ως άνω τιμολόγια δαπανών.

Κατόπιν των ανωτέρω, πληρείται η προϋπόθεση γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, περί προσφυγής στον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος και ο αντίστοιχος ισχυρισμός 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 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 αποκρυβείσας 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)ακολούθως προσδιορίζει τις μονάδες παραγόμενου προϊόντος. Για παράδειγμα: 300 μονάδες α' ύλης χ 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 χ 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 περαιτέρω, 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 κάποιον 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 **ισομερώς**, 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 02-05-2016 ως 19-10-2016 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 εκμεταλλευόταν 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 καταναμεμένα, 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.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν παραπάνω, προήλθαν από την επαγγελματική δραστηριότητα της εκμετάλλευσης λεωφορείου, η οποία εντάσσεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α.

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. 38 της από 16-12-2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. 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 ισχυρισμός περί ακυρότητας της διαδικασίας της έμμεσης τεχνικής ελλείψει 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 Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	60.864,18€	60.864,18€
Πρόσθετος φόρος αρ. 58Α ΚΦΔ	5.299,64€	5.299,64€
Συνολικό ποσό	66.163,82 €	66.163,82 €

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.