



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 19/10/2018

Αριθμός Απόφασης: 1745



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία **07-06-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **με ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά των : **α)** με αριθμ. **/4-5-2018** πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **β)** με αριθμ. **/4-5-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **γ)** με αριθμ. **/24-4-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, **δ)** με αριθμ. **/24-4-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, **ε)** με αριθμ. **/24-4-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, **στ)** με αριθμ. **/24-4-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, **ζ)** με αριθμ. **/24-4-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, **η)** με αριθμ. **/4-5-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, **θ)** με αριθμ. **/24-4-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, **ι)** με αριθμ. **/24-4-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, **ια)** με αριθμ. **/4-5-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και **ιβ)** με αριθμ. **/24-4-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ξάνθης**, 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 απόφασης.

Επί της από **07-06-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του «.....», **με ΑΦΜ**, τα οποία κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. **/4-5-2018** πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού **300,00** ευρώ, καθότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και με βάση την εκδοθείσα πράξη ελέγχου δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

2) Με την αριθμ. **/4-5-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, αλλά επαναπροσδιορίστηκαν οι ζημίες στο ύψος των 4.772,52 €, έναντι των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα δήλωση του οικείου οικονομικού έτους, ύψους 6.679,00 € .

3) Με την αριθμ. **/24-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επαναπροσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο στο ύψος των 13.530,28 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. ύψους 15.939,21 €.

4) Με την αριθμ. **/24-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 1.296,41 €, διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ύψους 7,80 €, διαφορά εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ύψους 1,56 €, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 648,21 €, πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 3,90 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ύψους 0,78 €, διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 102,58 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.061,24 €**.

5) Με την αριθμ. **/24-4-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού **11.750,00 €** (47x250,00) λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον σαράντα επτά (47) φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.), για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων με Επιβατικά αυτοκίνητα Δημόσιας Χρήσης (Ε.Δ.Χ), κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επισύροντας τις κυρώσεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

6) Με την αριθμ. **/24-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επαναπροσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο στο ύψος των 19.321,82 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., ύψους 23.191,20 €.

7) Με την αριθμ. **/24-4-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού **7.000,00 €** (28x250,00) λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον είκοσι οκτώ (28) φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.), για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επισύροντας τις

κυρώσεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

8) Με την αριθμ. **/4-5-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, αλλά επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του στο ύψος των 12.277,73 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 3.068,79 € και οι ζημίες στο ύψος των 3.774,59 €, έναντι των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση του οικείου φορολογικού έτους, ύψους 20.198,45 €.

9) Με την αριθμ. **/24-4-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ύψους 5.013,04 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 1.823,69 €, ήτοι, συνολικό ποσό **6.836,73 €**.

10) Με την αριθμ. **/24-4-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 682,83€, λόγω μη έκδοσης είκοσι δύο (22) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των άρθρων 8,10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

11) Με την αριθμ. **/4-5-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, αλλά επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του στο ύψος των 20.427,53 € έναντι των δηλωθέντων ύψους 14.683,52 € και οι ζημίες στο ύψος των 3.428,60 €, έναντι των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση του οικείου φορολογικού έτους, ύψους 9.172,61 €.

12) Με την αριθμ. **/24-4-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 250,00 €, καθότι ανταποκρίθηκε εκπρόθεσμα στο αριθ. πρωτ. 28311/12-7-2017 έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ..

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δυνάμει των με αριθμ. **/3-4-2017** και **/7-6-2017** εντολών ελέγχου, κατόπιν των με αριθμό Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ. **/2016** και Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. ΡΒ **/2016** παραγγελιών του

Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Οι ανωτέρω παραγγελίες, παραδόθηκαν από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) στην ως άνω Δ.Ο.Υ., μαζί με το με αρ.πρωτ. /15-02-2016 Ενημερωτικό Σημείωμα και έναν οπτικό δίσκο (CD), ο οποίος περιείχε δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών, στα οποία ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος.

Ειδικότερα, βάσει των ως άνω αναγραφόμενων εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διενήργησε έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, έλεγχο φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. από την έναρξη εργασιών (04/06/2013) μέχρι και την 31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, όπως ίσχυαν τις υπό κρίση χρήσεις, τις διατάξεις του ν.4172/2013, σε συνδυασμό και με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005. Ο έλεγχος διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διερευνήσει αν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από οποιοδήποτε πηγή, καθότι από την ανάλυση των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ανά έτος, διαπιστώθηκε έντονη κινητικότητα χρηματικών ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό και από τράπεζα σε τράπεζα και εν τέλει εκταμίευση χρηματικών ποσών από το ελληνικό τραπεζικό σύστημα. Από την επεξεργασία των στοιχείων που παρασχέθηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα, δε διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, καθότι αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν, εισερχόμενα εμβάσματα από το 1982 έως το 1989, (εισοδήματα από τη Γερμανία όπου διέμενε έως και το οικ. Έτος 2009), σε τραπεζικούς του λογαριασμούς στην Εθνική Κτηματική Τράπεζα της Ελλάδος, που στη συνέχεια εξήλθαν σε λογαριασμό της Ελβετικής τράπεζας UBS, για την αγορά επενδυτικών προϊόντων υψηλού κινδύνου με αυξημένα επιτόκια και ως εκ τούτου κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συντρέχει περίπτωση νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότηση της τρομοκρατίας.

Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων διατηρεί από 4/6/2013, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών TAXI, με οδηγό ιδιοκτήτη, κατέχοντας το από 29/8/2013, με αριθμ. κυκλοφορίας TAZ..... επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης, το από 23/01/2014 με αριθμ. κυκλοφορίας TAE..... επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης, το από 19/11/2015 με αριθμ. κυκλοφορίας TAZ..... επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης, το από 22/4/2016 με αριθμ. κυκλοφορίας TAE..... επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης και το από 13/05/2016 με αριθμ. κυκλοφορίας TAE..... επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης, με ποσοστό συνιδιοκτησίας, για κάθε ένα από αυτά, κατά 100%. Για τη πραγματοποίηση λιανικών συναλλαγών χρησιμοποίησε την Αυτόνομη Δημοσιονομική Μονάδα Επεξεργασίας Ταξιμέτρου στο Ε.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας TAZ..... Επίσης, διαπιστώθηκε ότι το Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητο Ειδικής Μίσθωσης (ΕΙΔΜΙΣΘ) εννέα (9) θέσεων με αριθμό κυκλοφορίας TAE, χρησιμοποιήθηκε για τη μεταφορά πελατών π.χ. τουριστικών γραφείων ή ξενοδοχείων, χωρίς ωστόσο τη χρήση μετρητή,

δεδομένου ότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 1 περ. β' του ν. 4070/2012 .

Για τη λογιστική απεικόνιση των εργασιών του, τηρούσε κατά τις υπό κρίση χρήσεις απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2013, 2014, 2015 και 2016, τα παρακάτω οικονομικά δεδομένα :

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΕΡΔΗ
2013	0,00	6.679,00	-6.679,00
2014	3.146,60	23.606,33	-20.459,73
2015	3.068,79	23.267,24	-20.198,45
2016	14.683,52	23.856,13	-9.172,61

Κατά τον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, προέκυψαν, σύμφωνα με τις από 24/4/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι παρακάτω διαπιστώσεις :

Για τη χρήση 2013

α) Ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, διενήργησε αποσβέσεις για το όχημα με αρ. κυκλοφορίας ΤΑΖ..... (αγορά την 29/08/2013) μαζί με το ταξίμετρο (αγορά 23/10/2013) που τοποθετήθηκε στο εν λόγω όχημα, συνολικού ύψους 1.654,48 € [=1.224,49 (όχημα) + 429,99 (ταξίμετρο)], χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. στ' του ν.2238/1994, δεδομένου ότι από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων, ιδιαίτερα δε των φορολογικών στοιχείων αγοράς πετρελαίου κίνησης, δεν διαπιστώθηκαν έσοδα από την εκμετάλλευση του με αρ. κυκλοφορίας ΤΑΖ..... οχήματος κατά τη χρήση αυτή, και κατ'επέκταση συνάγεται ότι δεν είχε αρχίσει ακόμη η χρησιμοποίηση αυτού.

β) Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εξόδων – δαπανών της ως άνω χρήσης διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων το υπ' αριθμ. /22-10-2013 ασφαλιστήριο συμβόλαιο αυτοκινήτου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) αξίας 420,00 €, το οποίο αφορούσε το με αρ. κυκλοφορίας ΤΑΖ..... Ε.Δ.Χ. με διάρκεια ασφάλισης από 21/10/2013 έως 21/04/2014. Ωστόσο, δεν πραγματοποιήθηκε αναμόρφωση του εν λόγω ποσού για τον επιμερισμό της δαπάνης μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014. Συνεπώς, ο έλεγχος αναγνώρισε για έκπτωση μόνο το ποσό 168,00 € (= 72/180 x 420,00).

Για τη χρήση 2014

α) Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) τουλάχιστον σε σαράντα επτά (47) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 18.393,79 €, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6,7 και 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ. όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

β) Διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων μετέφερε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 τον ΦΠΑ που κατέβαλε στην Τελωνιακή Αρχή για την ενδοκοινοτική απόκτηση μεταφορικών μέσων, ύψους 6.762,00 €. Τούτο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ζ' του ν.4172/2013, ήτοι ο παραπάνω φόρος δεν αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους/ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα, λόγω του ότι έχει εκπέσει τον εν λόγω φόρο, ως ΦΠΑ εισροών στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση ΦΠΑ (Α' τριμήνου 2014), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 τελευταίο εδάφιο του ν.2859/2000. Η παραπάνω διαπίστωση επηρεάζει μειωτικά μόνο τη ζημία που προέκυψε με βάση την αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

γ) Διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων δεν μετέφερε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, το υπ' αριθμ. 1/13-07-2014 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 185,84 € πλέον ΦΠΑ 24,16 € με λήπτρια την εταιρεία με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ). Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ανέρχονται στο ποσό των 3.332,44 € (=3.146,60 + 185,84).

δ) Διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, μισθώματα που εισέπραξε από ακίνητα. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο της δήλωσης του μισθωτή (ΑΦΜ) και του από 10/10/2012 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης που προσκομίσθηκε, διαπιστώθηκε ότι εισέπραξε κατά το φορολογικό έτος 2014 μισθώματα ύψους 260,00 € για την εκμίσθωση αγροτεμαχίων στην αγροτική περιοχή Ν. Ξάνθης επιφάνειας 20.314,00 m² με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50%, ως εκ τούτου, η εν λόγω δήλωση φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε ανακριβής και εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Για τη χρήση 2015

α) Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) τουλάχιστον σε είκοσι οκτώ (28) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 9.208,94 €, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8-13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

β) Διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων μετέφερε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, τον ΦΠΑ που κατέβαλε στην Τελωνειακή Αρχή για την ενδοκοινοτική απόκτηση μεταφορικών μέσων, ύψους 6.957,98 €. Τούτο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ζ' του ν.4172/2013, εφόσον, ο παραπάνω φόρος δεν αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους/ζημίας από επιχειρηματική δραστηριότητα, λόγω του ότι έχει εκπέσει τον εν λόγω φόρο, ως ΦΠΑ εισροών στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση ΦΠΑ (Δ' τριμήνου 2015), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 τελευταίο εδάφιο του ν.2859/2000. Η παραπάνω διαπίστωση επηρεάζει μειωτικά μόνο τη ζημία που προέκυψε με βάση την αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Για τη χρήση 2016

Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ., Τ.Π.Υ.) τουλάχιστον σε είκοσι δύο (22) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 5.744,01 €, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8-13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Στη συνέχεια εκδόθηκε αρχικά το με αριθμ. /24-01-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 26/01/2018. Στο ως άνω σημείωμα ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε και υπέβαλε την με αρ.πρωτ. /26-01-2018 Υπεύθυνη Δήλωση αποδοχής του. Ωστόσο, επειδή εντοπίστηκαν νέες παραλείψεις και παρατυπίες εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /27-03-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων σε συμπλήρωση - αντικατάσταση του προηγούμενου, το οποίο επιδόθηκε την 29/03/2018 στον ελεγχόμενο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /7-6-2018 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία ελέγχου, καθότι το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και των σχετικών αποφάσεων και οδηγιών και δεν περιέχει πλήρη αιτιολογία των διαπιστώσεων ελέγχου και εκ τούτου, στερείται της δυνατότητας να αντικρούσει τα πορίσματα του ελέγχου και να αποτρέψει τον οριστικό καταλογισμό των πράξεων.

2) Εσφαλμένη εφαρμογή της κλειστής αποθήκης, η οποία σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005, προβλέπεται μόνο για τις εμπορικές επιχειρήσεις και όχι για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων με Επιβατικά Αυτοκίνητα Δημόσιας Χρήσης (Ε.Δ.Χ.).

3) Μη νόμιμα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τη μη εμπρόθεσμη ανταπόκρισή του σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό, ο προσφεύγων επιδιώκει την ακύρωση των πράξεων, υποστηρίζοντας, ότι στο κοινοποιηθέν με αριθμ. /27-3-2018 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν τηρήθηκαν οι κανόνες και αρχές της ειδικότητας, σαφήνειας, επάρκειας που πρέπει να διέπουν την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, με συνέπεια οι σχετικές προσωρινές διοικητικές πράξεις επιβολής φόρων να στερούνται επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014, ορίζονται τα εξής : Άρθρο 62. «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.[4254/2014](#) Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.*»

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα αρχικά το με αριθμ. /24-01-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 26/01/2018. Στο ως άνω σημείωμα, ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε και υπέβαλε την με αρ.πρωτ. /26-01-2018 Υπεύθυνη Δήλωση αποδοχής του. Ωστόσο, επειδή εντοπίστηκαν νέες παραλείψεις και παρατυπίες εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /27-03-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων σε συμπλήρωση - αντικατάσταση του προηγούμενου, το οποίο επιδόθηκε την 29/03/2018 στον ελεγχόμενο.

Σημειώνεται, ότι στο ως άνω σημείωμα, δεν περιλαμβάνονται οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθότι, για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ο έλεγχος δεν είχε υποχρέωση κοινοποίησης σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Περαιτέρω, ως έχει κριθεί και από την Ολομέλεια του ΣτΕ (4447/2012) «*Επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παράγραφος 2 ορίζει ότι «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».* Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – το οποίο προβλέπεται πλέον και στο άρθρο 6 του μη διέποντος την επίδικη περίπτωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν.

2690/1999, Α' 45 – αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, και τούτο, ανεξαρτήτως του αν παρέχεται στον διοικούμενο αυτό η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως. **Συνεπώς, για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου ακυρώσεως περί μη τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται και παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως αν είχε κληθεί.** Εξάλλου, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά την διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως».

Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν στερήθηκε της δυνατότητας αντίκρουσης των πορισμάτων του ελέγχου, δεδομένου ότι στα πλαίσια της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρο 63 του ν. 4174/2013, άσκησε τα δικονομικά του δικαιώματα και έτσι έχει τη δυνατότητα να πετύχει την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προστίμων, εφόσον αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν οφείλονται ολικά ή μερικά και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ. 2).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία τους και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτών.

Ενόψει των ανωτέρω και επειδή ο προσφεύγων, στα πλαίσια άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όσο και στην Υπηρεσία μας οποιοδήποτε στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός αβασίμως προβάλλεται.

Περαιτέρω, με τον δεύτερο προβαλλόμενο, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρισμό υποστηρίζεται ότι, η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης εφάρμοσε εσφαλμένη ελεγκτική μεθοδολογία προσδιορισμού

αδήλωτης φορολογητέας ύλης, με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, δεδομένου ότι βάσει της ΠΟΛ. 1037/2005, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται μόνο στις εμπορικές επιχειρήσεις και όχι στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ενώ παράλληλα χρησιμοποίησε συναρτήσεις, πίνακες και λοιπούς υπολογισμούς, οι οποίοι δεν προβλέπονται από κανένα ισχύον ελεγκτικό πρότυπο και δεν αναφέρονται σε οποιονδήποτε οδηγό ελέγχου, σχετικές αποφάσεις, εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις. Επίσης προβάλλεται ότι, ο έλεγχος προκειμένου να εξάγει εικόνα για τα αποκρυβέντα εισοδήματά του, στηρίχθηκε στα φορολογικά στοιχεία δαπανών καυσίμου και στην αριθμ. 54501/5510/2014 Απόφαση του Υφυπουργού Μεταφορών, η οποία όμως αφορά στο κόμιστρο ανά χιλιόμετρο των Ε.Δ.Χ. ΤΑΞΙ με ταξίμετρο, ενώ στην συγκεκριμένη περίπτωση για το δικό του Ε.Δ.Χ. οι τιμές ανά χιλιόμετρο διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4070/2012, με ελεύθερη διαπραγμάτευση ανά πελάτη και σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο του εκάστοτε ιδιοκτήτη, ο οποίος καθορίζει μόνος του τις τιμές ανά προορισμό και ανά χιλιόμετρο. Άλλωστε, η χορήγηση τέτοιων αδειών (Ε.Δ.Χ. Ειδικής Μίσθωσης) σκοπό έχουν την μείωση του κομίστρου προς όφελος του επιβατικού κοινού και αυτό θα μπορούσε ο έλεγχος να το διαπιστώσει από τα στοιχεία του φακέλου, όπου στην περίπτωση της διαδρομής Ξάνθη – Θεσσαλονίκη ή Θεσσαλονίκη – Ξάνθη, όπου εισπράχθηκε κόμιστρο 120 ευρώ και όχι το κόμιστρο των Ε.Δ.Χ. ΤΑΞΙ που ήταν υπερδιπλάσιο.

Σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 **του άρθρου 1** της υποπαραγράφου Ε1 του ν. **4093/2012**, ορίζεται ότι : «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»,

Επειδή στο **άρθρο 4 του ν. 4093/2012**, προβλέπεται ότι : «6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις. γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων. ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί

στις πιο πάνω πράξεις. στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών. ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος. η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.,

Επειδή στο **άρθρο 6 του ν. 4093/2012**, ορίζεται ότι : «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.»

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 7** του ιδίου νόμου προβλέπεται ότι : «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικής πωληθέντος αγαθού.....»

Επειδή, στο **άρθρο 1 του Ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α), β), γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Στο άρθρο 3 του ως άνω νόμου, προβλέπεται ότι : « 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης

φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. Στο **άρθρο 8**, ότι : «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.» Στο **άρθρο 12**, ορίζεται ότι : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «. 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.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:« 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **91 του ν. 4070/2012, (Ειδικοί κανόνες λειτουργίας Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ)** ορίζεται ότι:« 1. Επιβατηγά δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα ειδικής μίσθωσης (ΕΙΔΜΙΣΘ) είναι ειδικής κατηγορίας αυτοκίνητα που εκτελούν διαδρομές ύστερα από προηγούμενη ειδική μίσθωση αυτών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα έναντι ελευθέρως συμφωνημένου ανταλλάγματος. Η ειδική μίσθωση του αυτοκινήτου μαζί με τον οδηγό συνάπτεται αποκλειστικώς είτε εγγράφως, είτε μέσω τηλεφωνικού κέντρου ή οποιουδήποτε άλλου μέσου τηλεπικοινωνίας νομίμως καταγεγραμμένης από τον πάροχο των υπηρεσιών αυτών.

2. Απαγορεύεται η μίσθωση Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ χωρίς προηγούμενη καταγεγραμμένη συνεννόηση με τον πελάτη. Απαγορεύεται επίσης η καθ' οιονδήποτε τρόπο προσέγγιση πελατών από οδηγούς Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ, όταν αυτά βρίσκονται σε κίνηση ή σε χώρους στάσης ή στάθμευσης (πιάτσες).

3. Οι οδηγοί των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΕΙΔΜΙΣΘ παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών μόνον εφόσον είναι εφοδιασμένοι με το αποδεικτικό στοιχείο της μίσθωσης, όπου αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του μισθωτή, η ημερομηνία και η ώρα της μίσθωσης, το συμφωνηθέν κόμιστρο, καθώς και η τοποθεσία παραλαβής και αποβίβασης των επιβατών.

4. Το αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών με Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητο ΕΙΔΜΙΣΘ μπορεί να καθορίζεται είτε με προσχώρηση των επιβατών σε αναλυτικό και δεσμευτικό για τον πάροχο των υπηρεσιών τιμοκατάλογο μηνιαίας τουλάχιστον ισχύος, είτε ελευθέρως μετά από διαπραγμάτευση με τον πελάτη. Ο ως άνω τιμοκατάλογος είναι δεσμευτικός για τον πάροχο, αναρτάται στο διαδίκτυο σε ειδική ιστοσελίδα που αναγκαίως διατηρεί ο πάροχος για το σκοπό αυτό και ισχύει για ένα (1) τουλάχιστον μήνα από την ανάρτησή του.

5. Κάθε πάροχος υπηρεσιών με Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα ΕΙΔΜΙΣΘ υποχρεούται να τηρεί αρχείο των τελευταίων εκατόν ογδόντα (180) ημερολογιακών ημερών με όλες τις τηλεφωνικές και τηλεπικοινωνιακές μέσω διαδικτύου κλήσεις που έχει λάβει για μίσθωση, καθώς και τις συμβάσεις που έχει εκτελέσει κατά το ίδιο διάστημα.

Επειδή με το **Άρθρο105** (Τιμολόγιο Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΤΑΞΙ), του ως άνω νόμου ορίζεται ότι :
«1. Το τιμολόγιο των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων ΤΑΞΙ περιλαμβάνει τα εξής:

α) Το δικαίωμα εκκίνησης - σημαία (ευρώ ανά μίσθωση).

β) Το κόμιστρο διαδρομής (ευρώ ανά χιλιόμετρο των τιμολογίων 1 και 2).

γ) Την αποζημίωση αναμονής.

δ) Το κόμιστρο ελάχιστης διαδρομής.

ε) Ειδικές επιβαρύνσεις (για μεταφερόμενα αντικείμενα, ειδικό τέλος νυκτερινής εξυπηρέτησης, ειδικό τέλος εκκίνησης από σταθμούς, δώρο Χριστουγέννων και Πάσχα, ειδικές εξυπηρετήσεις).

2. Το τιμολόγιο, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων.»

Επειδή με την απόφαση Α54501/5518/28-1-2014 του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, (Καθορισμός κομίστρου για Επιβατηγά Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα - ΤΑΞΙ (Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ) ορίζεται ότι: «1. Καθορίζουμε για τα Επιβατηγά Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα - ΤΑΞΙ (Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ) όλης της χώρας το κάτωθι τιμολόγιο, μη συμπεριλαμβανομένου του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.):

α. Σταθερό ποσό εκκίνησης της χρέωσης κομίστρου σε κάθε έναρξη διαδρομής: 1,05 €

β. Χρέωση κομίστρου ανά χιλιόμετρο διαδρομής:

Τιμολόγιο 1: 0,60 € ανά χιλιόμετρο διαδρομής εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων της έδρας - διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη.

Τιμολόγιο 2: 1,05 € ανά χιλιόμετρο διαδρομής εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων της έδρας- διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη, για τις ώρες 00:00΄ έως 05:00΄ καθώς και για κάθε χιλιόμετρο διαδρομής εκτός της περιμετρικής ζώνης ή των διοικητικών ορίων της έδρας- διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ.- ΤΑΞΙ, εφόσον δεν υφίσταται περιμετρική ζώνη.

γ. Ελάχιστο κόμιστρο ανά διαδρομή:

δ.α. για τις έδρες- ενιαίες διοικητικές μονάδες της περίπτωσης (β) της [παραγράφου 2 του άρθρου 83 του Ν. 4070/2012](#) (Α΄82): 2,80 €

δ.β. για τις έδρες - διοικητικές μονάδες της λοιπής χώρας: 3,00 € ,

.....

Κατά την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών η λειτουργία του ταξίμέτρου είναι υποχρεωτική ενώ η τιμολόγηση γίνεται με την έκδοση σχετικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ανεξαρτήτως των αναγραφόμενων στο ταξίμετρο ενδείξεων. Σε κάθε περίπτωση, οι οδηγοί των Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτων - ΤΑΞΙ είναι απαραίτητα εφοδιασμένοι με το σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το οποίο εκδίδεται με την επιβίβαση του πελάτη και στο οποίο αναγράφεται η συγκεκριμένη ημέρα και ώρα επιβίβασης (έναρξη της διαδρομής) καθώς και το ονοματεπώνυμο αυτού, ενώ το τελικό προς πληρωμή ποσό συμπληρώνεται με την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας και την αποβίβαση του επιβάτη.»

Εν προκειμένω, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις, λαμβάνοντας υπόψιν του τα εξής πραγματικά περιστατικά:

Κατά το έτος 2014, ο προσφεύγων αγόρασε συνολική ποσότητα καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης VP DIESEL) **2.089,23 λίτρων**, για τα οχήματα δημοσίας χρήσης που κατείχε την συγκεκριμένη χρονική περίοδο (TAZ....., TAE.....). Με βάση τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, προκύπτει ότι τα ως άνω αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης διένησαν απόσταση περίπου 1.570 χιλιομέτρων, για την οποία, απαιτήθηκαν περίπου **102,05 λίτρα** καυσίμων ($1570/100 \times 6,5$) και με δεδομένο, ότι η μέση κατανάλωση καυσίμων ανέρχεται σε 6,5 λίτρα ανά 100 χιλιόμετρα, (όπως προκύπτει από την ιστοσελίδα της κατασκευαστικής εταιρίας FORD), διαπιστώθηκε απόκλιση μεταξύ της αγορασθείσας και καταναλωθείσας ποσότητας καυσίμων της τάξεως των 1.987,18 λίτρων καυσίμων (2.089,23-102,05).

Κατά το έτος 2015, ο προσφεύγων αγόρασε συνολική ποσότητα καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης VP DIESEL) **1.237,58 λίτρων**, για τα Ε.Δ.Χ. οχήματα που κατείχε την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Με βάση τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, προκύπτει ότι τα ως άνω αυτοκίνητα Ε.Δ.Χ. διένησαν, απόσταση 3.968 χιλιομέτρων, για την οποία, απαιτήθηκαν περίπου **257,92** λίτρα καυσίμων ($3968/100 \times 6,5$) και δεδομένου, ότι η μέση κατανάλωση καυσίμων ανέρχεται σε 6,5 λίτρα ανά 100 χιλιόμετρα, διαπιστώθηκε απόκλιση μεταξύ της αγορασθείσας και καταναλωθείσας ποσότητας καυσίμων της τάξεως των 979,66 λίτρων (1.237,58-257,92).

Κατά το έτος 2016, ο προσφεύγων αγόρασε συνολική ποσότητα καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης VP DIESEL) **1.121,63** λίτρων, για τα Ε.Δ.Χ. οχήματα που κατείχε την συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Με βάση τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, προκύπτει ότι τα ως άνω Ε.Δ.Χ. διένησαν, απόσταση 7.531 χιλιομέτρων, για την οποία, απαιτήθηκαν περίπου **489,51** λίτρα καυσίμων ($7531/100 \times 6,5$) και δεδομένου, ότι η μέση κατανάλωση καυσίμων ανέρχεται σε 6,5 λίτρα ανά 100 χιλιόμετρα, διαπιστώθηκε απόκλιση μεταξύ της αγορασθείσας και καταναλωθείσας ποσότητας καυσίμων, της τάξεως των 632,12 λίτρων (1.121,63-489,51).

Ειδικότερα, ο έλεγχος συσχέτισε την αγορά καυσίμων βάσει των φορολογικών στοιχείων δαπανών με την κατανάλωση καυσίμου που πραγματοποιήθηκε για την εξυπηρέτηση πελατών, βάσει των φορολογικών στοιχείων εσόδων, με κριτήριο το χρόνο αγοράς και το χρόνο κατανάλωσης των καυσίμων. Έτσι για παράδειγμα, συσχέτισε το με αριθμ. /13-4-2014 φορολογικό στοιχείο εξόδων που εκδόθηκε κατά το έτος 2014, για την αγορά καυσίμων 61,91 λίτρων, με το αριθμ. /13-4-2014 φορολογικό στοιχείο εσόδων, το οποίο αντιστοιχεί στη διαδρομή «Royal Hotel – Αεροδρόμιο», ήτοι, απόσταση 9 χιλιομέτρων, για την οποία, καταναλώθηκαν περίπου 0,585 λίτρα καυσίμων ($9/100 \times 6,5$ - ο υπολογισμός των λίτρων καυσίμου που καταναλώθηκαν, έγινε με δεδομένο ότι η μέση κατανάλωση καυσίμου του με αρ. κυκλοφορίας TAE..... Ε.Δ.Χ. (FORD Transit Tourneo Custom) ανέρχεται σε 6,5 λίτρα ανά 100 χλμ.). Συνεπώς, η επιπλέον ποσότητα καυσίμων από αυτή την αγορά, ανήλθε σε 61,325 λίτρα (61,91-0,585). Κατά τον ίδιο τρόπο, ο

έλεγχος συσχέτισε το με αριθμ. /15-4-2014 φορολογικό στοιχείο δαπάνης για την αγορά 22,18 λίτρων καυσίμων, με το αριθμ. /15-4-2014 φορολογικό στοιχείο εσόδων το οποίο αντιστοιχεί στη διαδρομή «Μυρωδάτο – Ξάνθη», ήτοι, απόσταση 23 χιλιομέτρων, για την οποία καταναλώθηκε ποσότητα καυσίμων 1,495 λίτρα (23/100x6,5). Η επιπλέον ποσότητα καυσίμου από τον ανεφοδιασμό ανήλθε σε 20,69 λίτρα. Στις περιπτώσεις όπου η αγορασθείσα ποσότητα καυσίμου υπερκάλυπτε την καταναλωθείσα ποσότητα καυσίμου, βάσει των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων, η επιπλέον αυτή ποσότητα αθροίστηκε για τον προσδιορισμό της συνολικής ποσότητας καυσίμων που καταναλώθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, ενώ στην περίπτωση που η αγορασθείσα ποσότητα καυσίμου υπολειπόταν της καταναλωθείσας ποσότητας καυσίμου βάσει των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων, η διαφορά αυτή αφαιρέθηκε από τη συνολική ποσότητα καυσίμων.

Με τον τρόπο αυτό, ο έλεγχος διαπίστωσε ένα απόθεμα καυσίμων της τάξης των 1.987,31 λίτρων για το έτος 2014, 994,45 λίτρων για το έτος 2015 και 619,77 λίτρων για το έτος 2016, (όπως αυτό αποτυπώνεται στη στήλη 11 των πινάκων 16, 19 και 24 των σελίδων 29-30, 32-33 και 23, των σχετικών εκθέσεων φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων του ν. 4172/2013, αντίστοιχα), ήτοι, ότι πρόκειται για κατανάλωση καυσίμων, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, χωρίς την έκδοση αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των εσόδων από τη μη έκδοση των στοιχείων αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε το κόμιστρο σε συνάρτηση με την μέση κατανάλωση καυσίμου των οχημάτων που χρησιμοποιήθηκαν, σε συνδυασμό και με το καθορισμένο συντελεστή 0,6 ανά χιλιόμετρο και το σταθερό ποσό εκκίνησης της χρέωσης κομίστρου 1,05 για κάθε έναρξη διαδρομής, βάσει της με αριθμ. πρωτ. Α54501/5518/28-1-2014 απόφασης του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (καθορισμός κομίστρου για επιβατικά δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα – ΤΑΞΙ). Σημειώνεται ότι, λόγω έλλειψης ενδείξεων για πραγματοποίηση περισσότερων από μία διαδρομών ανά ανεφοδιασμό, ο έλεγχος έλαβε την ευνοϊκότερη περίπτωση για τον προσφεύγοντα, δηλαδή ότι πραγματοποίησε τόσες διαδρομές, όσες και ο αριθμός των φορολογικών στοιχείων αγοράς καυσίμων, εξαιρούμενων των περιπτώσεων αρνητικών διαφορών. Έτσι για το έτος 2014, ο έλεγχος προσδιόρισε σαράντα επτά (47) διαδρομές, για το έτος 2015, είκοσι οκτώ (28) διαδρομές και για το έτος 2016, είκοσι δύο (22) διαδρομές.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ανά έτος, προσδιορίστηκε ως εξής :

Φορολογικό έτος 2014

Σύνολο λίτρων μη λογιστικοποιημένων (α)	1.987,31
Μέση κατανάλωση καυσίμων ανά 100 χλμ(β)	6,5
Διανυθέντα χιλιόμετρα (γ) =(αχ100/β)	30.574,06
Κόμιστρο ανά χιλιόμετρο (δ)	0,6
Συνολικό κόμιστρο (ε) = (γ) χ (δ)	18.344,44
Σταθερό ποσό εκκίνησης χρέωσης κομίστρου (στ)	1,05
Διαδρομές (ζ)	47
Σταθερό ποσό εκκίνησης (καθαρή αξία) (η)=(στ) χ (ζ)	49,35
Συνολική αξία (θ) =(ε) +(η)	18.393,79
Φ.Π.Α. (13%)	2.391,20

Φορολογικό έτος 2015

Σύνολο λίτρων μη λογιστικοποιημένων (α)	994,45
Μέση κατανάλωση καυσίμων ανά 100 χλμ (β)	6,5
Διανυθέντα χιλιόμετρα (γ)=(αχ100/β)	15.299,23
Κόμιστρο ανά χιλιόμετρο (δ)	0,6
Συνολικό κόμιστρο (ε) = (γ) χ (δ)	9.179,54
Σταθερό ποσό εκκίνησης χρέωσης κομίστρου (στ)	1,05
Διαδρομές (ζ)	28
Σταθερό ποσό εκκίνησης (καθαρή αξία) (η)=(στ) χ (ζ)	29,40
Συνολική αξία (θ) =(ε) +(η)	9.208,94
Φ.Π.Α. (13%)	863,33
Φ.Π.Α. (23%)	590,63

Φορολογικό έτος 2016

Σύνολο λίτρων μη λογιστικοποιημένων (α)	619,77
Μέση κατανάλωση καυσίμων ανά 100 χλμ (β)	6,5
Διανυθέντα χιλιόμετρα (γ) =(αχ100/β)	9.534,85
Κόμιστρο ανά χιλιόμετρο (δ)	0,6
Συνολικό κόμιστρο (ε) = (γ) χ (δ)	5.720,91
Σταθερό ποσό εκκίνησης χρέωσης κομίστρου (στ)	1,05
Διαδρομές (ζ)	22
Σταθερό ποσό εκκίνησης (καθαρή αξία) (η)=(στ) χ (ζ)	23,10

Συνολική αξία (θ) =(ε) +(η)	5.744,01
Φ.Π.Α. (23%)	296,65
Φ.Π.Α. (24%)	1.069,01

Επειδή η τεχνική ελέγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορασθείσας και καταλωθείσας ποσότητας καυσίμου και η μετατροπή της επιπλέον διαφοράς σε χιλιόμετρα, με τη αναλογία 6,5 λίτρων ανά 100 χιλιόμετρα και την περαιτέρω εφαρμογή συντελεστή 0,6 επί των χιλιομέτρων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας χωρίς την έκδοση στοιχείων, δεν αντίκειται στους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης. Επιπλέον, δεν προβλέπεται πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της δραστηριότητας ιδιοκτητών TAXI Ειδικής μίσθωσης, σε όσες περιπτώσεις δεν συνάπτονται συμφωνητικά με τους πελάτες και δεν τηρούνται τιμοκατάλογοι. Εξάλλου, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως ανεμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

Επίσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η χορήγηση αδειών Ε.Δ.Χ. Ειδικής Μίσθωσης, σκοπό είχε την μείωση του κομίστρου προς όφελος του επιβατικού κοινού, ανεπιτυχώς προβάλλεται, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, συνάγονται τα ακριβώς αντίθετα αποτελέσματα. Δηλαδή, όπως προκύπτει από την σελ. 31 της σχετικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος για τις χρήσεις 2010 έως και 2015, ο προσφεύγων εξέδωσε το με αριθμ. /03-03-2015 φορολογικό στοιχείο εσόδων για την αμφίδρομη διαδρομή Ξάνθη – Θεσσαλονίκη και Θεσσαλονίκη – Ξάνθη, απόσταση 420 χιλιομέτρων (210x2), καθαρής αξίας **353,98 €** πλέον Φ.Π.Α. ύψους 46,02 €, ήτοι, συνολικό ποσό 400,00 €. Η ανωτέρω διαδρομή εκτιμήθηκε από τον έλεγχο στο ύψος των **286,79 €** πλέον Φ.Π.Α.. ήτοι, σε μικρότερη τιμή σε σχέση με τα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία. Η σχέση αυτή, ισχύει και για τις υπόλοιπες διαδρομές, όπως προκύπτει αναλυτικά από τις σελίδες 46-48 του πίνακα 22 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η μέθοδος που εφάρμοσε η φορολογική αρχή είναι ευνοϊκότερη σε σχέση με την ελεύθερη διαπραγμάτευση ανά πελάτη, όπως αυτή, αποτυπώνεται στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία.

Τέλος επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, τόσο ενώπιον της φορολογικής αρχής όσο και στην Υπηρεσία μας, συμφωνητικά περί ελεύθερου συμφωνημένου ανταλλάγματος για την μεταφορά προσώπων με το αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης ειδικής μίσθωσης, χωρίς ταξίμετρο, αλλά

ούτε και σχετικές προσφορές σε ξενοδοχεία και τουριστικά γραφεία ώστε να προκύπτει χαμηλότερο κόμιστρο σε σχέση με εκείνο που προσδιόρισε ο έλεγχος, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μετακίνησης από και προς τουριστικές επιχειρήσεις, προκειμένου να κάνει προσφορές με χαμηλότερο κόμιστρο και να κάνει προβολή και διαφήμιση για το επιβατικό αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης ειδικής μίσθωσης που κατέχει, αβασίμως, προβάλλεται, δεδομένου, ότι στην εποχή του διαδικτύου και της έκρηξης της πληροφόρησης και της επικοινωνίας είναι οικονομικά ασύμφορη και άνευ ουσίας η μετακίνηση για μία διαδικασία, η οποία μπορεί να διεκπεραιωθεί και από την κατοικία του προσφεύγοντος. Σε συνδυασμό δε, με το γεγονός, ότι η συνολική ποσότητα καυσίμων, που καταναλώθηκε για διαδρομές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, προς τη συνολική ποσότητα καυσίμων, που προκύπτει με βάση τα τιμολόγια αγοράς καυσίμων, ανέρχεται ως ποσοστό στο 95% ($=1.987,31/2.089,23$), 80% ($=994,45/1.237,58$) και 55% ($=619,77/1.121,63$) για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, προκύπτει ότι δεν δικαιολογούνται τόσα δρομολόγια και τέτοιας έκτασης κατανάλωση καυσίμων, για τη διεκδίκηση πελατών, όταν η κατανάλωση καυσίμων για την εξυπηρέτηση πελατών, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αποτελεί ένα μικρό ποσοστό στο σύνολο της αγορασθείσας ποσότητας καυσίμων.

Ενόψει των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ακύρωσης του με αριθμ. /24-4-2018 πράξης επιβολής προστίμου λόγω μη εμπρόθεσμης ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο

φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α),β), γ),

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε), στ), ζ),η)

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α), β),

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1252/2015, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.»

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα την υπ'αρ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, βάσει της οποίας ζήτησε να προσκομιστούν τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Ο ελεγχόμενος υπέβαλε τις από 13/07/2017 και 02/08/2017 αιτήσεις, με τις οποίες ζητήθηκε η χορήγηση παράτασης της προθεσμίας απάντησης στο με αρ. πρωτ. /12-07-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων της Υπηρεσίας μας έως και 28/08/2017. Καθότι έληξε η ανωτέρω προθεσμία χωρίς να υποβληθεί νέο αίτημα παράτασης, ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος εκπρόθεσμα στο αίτημα παροχής πληροφοριών προσκόμισε στοιχεία υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. /30-09-2017 υπόμνημα το οποίο περιλαμβάνει τραπεζικά έγγραφα, αιτιολόγηση κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών με ποσό συναλλαγής τουλάχιστον 7.000 €.

Επειδή από συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, προβλέπεται κύρωση σε περίπτωση της μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου σε αίτημα της

φορολογικής διοίκησης, ενώ το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας που τίθεται από τη φορολογική διοίκηση.

Επειδή, περαιτέρω, η αναζήτηση τραπεζικών εγγράφων καθίσταται μία χρονοβόρος διαδικασία, ιδιαίτερα μάλιστα όταν εμπλέκονται περισσότερα τραπεζικά ιδρύματα, τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού, σε συνδυασμό και με το ότι, η μη εμπρόθεσμη ανταπόκριση του προσφεύγοντος δεν οφείλεται σε άμεση υπαιτιότητα του φορολογούμενου, υπό την έννοια ότι δεν πρόκειται για περίπτωση μη εμπρόθεσμης προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων τα οποία βρίσκονται ανά πάσα στιγμή στην επαγγελματική έδρα του ελεγχόμενου και συνεκτιμώμενου του γεγονότος ότι, τα στοιχεία αυτά προσκομίστηκαν μετά την παρέλευση της οριζόμενης προθεσμίας, τα οποία μάλιστα αξιοποιήθηκαν από τον έλεγχο, κρίνεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη στην φορολογική αρχή, ότι το εν λόγω πρόστιμο της μη εμπρόθεσμης ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής, πρέπει διαγραφεί και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 07/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **με ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

A. Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμ. /04-05-2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013,

β) των με αριθμ. /4-5-2018, /24-4-2018, /4-5-2018 και /04-05-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα,

γ) των με αριθμ. /24-4-2018 και /24-04-2018 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015, αντίστοιχα,

δ) της με αριθμ. /24-04-2018 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 58^A της παρ. 1 ν. 4174/2013, φορολογικού περιόδου 01/01/2016-31/12/2016,

B. Την ακύρωση της κάτωθι πράξης:

Της με αριθμ. /24-04-2018 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, για τη μη εμπρόθεσμη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου
με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς το εισόδημα

Φορολογικό έτος				
	2013 (01/06/-31/12/2013)	2014	2015	2016
Αρ.πράξης	 /04-05-2018	 /24-04-2018	 /04-05-2018	 /04-05-2018
Φορολογητέα κέρδη/ζημιές βάσει δήλωσης	-6.679,00	-20.459,73	-20.198,45	-9.172,61
Φορολογητέα κέρδη/ζημιές βάσει ελέγχου	-4.772,52	4.881,90	-3.774,59	-3.428,60
Φορολογητέα κέρδη/ζημιές βάσει απόφασης	-4.772,52	4.881,90	-3.774,59	-3.428,60
Διαφορά φόρου-τελών χαρτ. Εισφορά ΟΓΑ	0,00	1.305,77	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	102,58	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	0,00	652,89	0,00	0,00
Σύνολο φόρων – τελών & εισφορών	0,00	2.061,24	0,00	0,00

B. Ως προς το Φ.Π.Α.

φορολογικό έτος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ^A λόγω ανακρίβειας	Σύνολο φόρου για καταβολή	Πιστωτικό προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο
01/01-31/12/2014	 /24-04-2018	0,00	0,00	0,00	13.530,28
01/01-31/12/2015	 /24-04-2018	0,00	0,00	0,00	19.321,82
01/01-31/12/2016	 /24-04-2018	5.013,04	1.823,69	6.836,73	222,00

Γ. Ως προς το πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997

	Ποσό
Υπ'αρ. /04-05-2018 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2013	300,00

Δ. Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 54 ν. 4174/2013

Φορολογική περίοδος	Αρ. πράξης	πρόστιμο βάσει ελέγχου	πρόστιμο βάσει απόφασης
01/01/2014-31/12/2014	 /24-04-2018	11.750,00	11.750,00
01/01/2015-31/12/2015	 /24-04-2018	7.000,00	7.000,00
01/01/2017-31/12/2017	 /24-04-2018	250,00	0,00

Ε. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 58^Α ν. 4174/2013

Φορολογική περίοδος	Αρ. πράξης	Ποσό
01/01/2016-31/12/2016	 /24-04-2018	682,83

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Ση 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.