



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **24-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1342**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

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. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), 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).

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. Την από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της αριθμ...../27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 07/02/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος εισοδήματος 87.866,71 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 44.084,56 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16,609,82 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 148.561,09 € .

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 27/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./09-06-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, φορολογούμενος της Δ.Ο.Υ. κατά την υπό κρίση περίοδο άσκησε ως κύρια δραστηριότητα την «Παραγωγή Ψωμιού με Μηχανικό Ζυμωτήριο» και ως δευτερεύουσες: λιανικό εμπόριο ψωμιού , αρτοσκευασμάτων, λιανικό εμπόριο ψωμιού (πρατήριο)ψωμιού και άλλα, λιανικό εμπόριο διατηρημένων γλυκών, λιανικό εμπόριο τυποποιημένων ζαχαρωδών, υπηρεσίες ταξί ή αγοραίων με οδηγό ίδιο, υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών, υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, υπηρεσίες που παρέχονται από κατάστημα. με έδρα την και πέντε υποκαταστήματα: 1) επιχείρηση εκμετάλλευσης ταξί, 2)πρατήριο άρτου- σνακ μπαρ στο, 3) Β πρατήριο άρτου στο, 4) πρατήριο άρτου στηκαι 5) επιχείρηση εκμετάλλευσης λεωφορείου στη

Στις 05-03-2020 με το υπ' αρ.πρωτ.εισερχ..... έγγραφο στάλθηκε στη Δ.Ο.Υ. «Πληροφοριακό Δελτίο» από τη Δ.Ο.Υ., στο οποίο αναφέρεται ότι

διαπιστώθηκε μεγάλη διαφορά ακαθαρίστων εσόδων μεταξύ των εκμεταλλευτών λεωφορείων στην Τα δρομολογημένα λεωφορεία κινούνται με συγκεκριμένη σειρά και συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποκλειόμενης της περίπτωσης κάποιο να πραγματοποιεί περισσότερα δρομολόγια από κάποιο άλλο. Ο προσφεύγων εκμεταλλεύεται το με αρ. κυκλοφορίας με αριθμό θέσεων 57 + 00 (καθήμενων και όρθιων) και κυβισμό 11967cc , το οποίο εκτελεί δρομολόγια με αφετηρία το Δημοτικό Σχολείο και τέρμα την περιοχή "....." και το εκμισθώνει από το Δήμο

Στα πλαίσια του διενεργούμενου ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα εξής :

- Η με αριθμ. πρωτ./14-06-2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.
- Η πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 Ν. 4174/2013 (Αριθμ. Πρωτ./14-06-2021).

Ο προσφεύγων προσκόμισε τα τηρηθέντα απλογραφικά βιβλία εσόδων εξόδων του κεντρικού (αρτοποιείο στη) και των πέντε υποκαταστημάτων του: 1) επιχείρηση εκμετάλλευσης ταξί, 2) πρατήριο άρτου -σνακ μπαρ στο, 3) Β πρατήριο άρτου στο, 4) πρατήριο άρτου στη και 5) επιχείρηση εκμετάλλευσης λεωφορείου στη Από τα παραστατικά αγορών, δαπανών και πωλήσεων που αφορούν το ελεγχόμενο διάστημα 01/01/2015 – 31/12/2015 προσκόμισε μικρό μέρος μόνο. Αναλυτικά ανά εκμετάλλευση δεν προσκομίστηκαν τα κάτωθι στοιχεία:

1) Κεντρικό

Δεν προσκομίστηκαν τα Ζ με αριθμηση 544/1-1-2015 έως 787/25-09-2015 και τα ΤΔΑ με αριθμηση 352/12-1-2015 έως 1000/4-8-2015 και 1601/01-10-2015 έως 1729/31-12-2015. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν τα κάτωθι παραστατικά εξόδων:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	1 Συνολική Αξία | ΔΙΑΦ.Ε	ΔΙΑΦ. ΕΞΟΔΑ ΧΔΕ ΟΧΙ ΜΥΦ	ΔΑΠ.ΜΕΤ	ΠΕΤΡ.ΚΙΝ	Φ.Π.Α.
31/01/15	TIM .....	.....	1.029,47			887,47	142
04/02/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	489,5			421,98	67,52
28/02/15	TIM .....	.....	1.289,64			1.111,76	177,88

13/03/15	ΔΑ-Τ .....	.....	419,4			361,55	57,85
26/03/15	ΔΑ-Τ .....	.....	419,4			361,55	57,85
31/03/15	TIM .....	.....	672,77			579,97	92,8
24/04/15	ΔΑ-Τ .....	.....	419,41			361,56	57,85
30/04/15	ΔΑ-Τ .....	.....	1.385,41			1.194,32	191,09
01/05/15	ΔΑ-Τ .....	.....	3,32		2,7		0,62
08/05/15	ΔΑ-Τ .....	.....	416,41			358,97	57,44
14/05/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	45,73		37,18		8,55
27/05/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	16,35		13,29		3,06
31/05/15	ΔΑ-Τ .....	.....	1.725,11			1.487,16	237,95
10/06/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	699			602,59	96,41
1/06/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	14,5		11,79		2,71
18/06/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	22,1		17,97		4,13
30/06/15	TIM .....	.....	2.096,65			1.807,46	289,19
01/07/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	699,01			602,59	96,42
09/07/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	52,8		42,93		9,87
23/07/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	15,26		12,41		2,85
30/07/15	TIM .....	.....	1.276,82			1.100,71	176,11
25/08/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	682,51			588,37	94,14
31/08/15	TIM .....	.....	5.179,24			4.464,86	714,38
05/09/15	ΔΑ-Τ .....	.....	414,02			356,91	57,11
07/09/15	ΔΑ-Τ .....	.....	474			408,62	65,38
08/09/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	50		40,65		9,35
11/09/15	ΔΑ-Τ .....	.....	600,01			517,25	82,76
14/09/15	ΔΑ-Τ .....	.....	515,11			444,06	71,05

30/09/15	TIM .....	.....	1.174,52			1.012,52	162
14/10/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	647,51			558,2	89,31
30/10/15	TIM .....	.....	1.264,27			1.089,89	174,38
19/11/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	259			223,28	35,72
27/11/15	ΔΑ-Τ .....	.....	38,15	35			3,15
27/11/15	ΔΑ-Τ	Ο.Ε	383,74			330,81	52,93
09/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	647,5			558,19	89,31
22/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	323,75			279,09	44,66
29/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	388,51			334,92	53,59
		ΣΥΝΟΛΑ	26.249,90	35,00	178,92	22.406,61	3.629,37

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	1 Συνολική Αξία J	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕ Σ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	ΑΜΟΙΒ ΕΣ ΠΡΟΣ ΩΠΙΚΟ Υ	ΑΓΟΡ Α ΕΜΠ/Τ ΩΝ 7%	ΗΛΕΚ ΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜ Α ΜΔΕ	ΑΓΟΡΑ ΕΜΠ/Τ ΩΝ 15%	ΑΓΟΡ Α Α' ΥΛΩΝ 15%
12/01/15	ΛΟΓ δεη 32907348 4	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	490, 65				45 0,14		
06/03/15	ΛΟΓ 190651	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	36,9 6				33 ,91		
24/03/15	ΛΟΓ 168617	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	770, 61				70 6,98		
06/05/15	ΔΑ-Τ	Ο.Ε	54,5			50			
06/05/15	ΔΑ-Τ .....	.....	3.253,65			2.985, 00			
10/06/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	4,91			4,5			
18/06/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	1.936,71			1.776, 80			
19/06/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	148, 85					128,32	
16/0	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	360,			32,		280,43	

7/15	.....		62			4			
16/0 7/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	62,1 5			55			
25/0 7/15	ΔΑ-Τ	ΑΓΟΡΕΣ	54,4 2			18		30	
03/0 8/15	ΛΟΓ 158698	ΔΑΠΑΝ Η ΥΔΡΕΥΣΗΣ	554, 86				50 9,05		
10/0 8/15	ΛΟΓ 184652	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	9,41				8, 63		
17/0 8/15	ΛΟΓ 108471	.....	57,3 8				52 ,64		
17/0 8/15	ΛΟΓ1465 110	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	5,07				4, 65		
07/0 9/15	ΛΟΓ 137961	.....	180, 99				16 6,05		
07/0 9/15	ΛΟΓ1719 92	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ-ΟΤΕ	17,7 2				16 ,26		
07/0 9/15	ΛΟΓ 70510	.....	23,5				21 ,56		
07/0 9/15	ΛΟΓ 70524	.....	599, 21				54 9,73		
27/1 1/15	ΔΑ-Τ .....	.....	192, 15						165,65
31/1 2/15	ΚΑΤ/Σ Η ΜΙΣΘ 2015	ΔΑΠΑΝ Η ΜΙΣΘΟΔΟΣΙ ΑΣ	2.27 3,64	493,33	1.7 80,31				

Ημ/νί α	Παραστατικό	Αιτιολογία	1 Συνολική Αξία |	ΥΔΡΕ ΥΣΗ ΜΛΕ	ΗΛΕ ΚΤΡΙΚΟ	ΣΤΑΘ ΕΡΗ	ΔΙΑΦ ΟΡΑ	ΟΑΕ Ε	Φ.Π. Α.
08/01 /15	ΟΓ 4047	.....	119,75				10 3,23		16,5 2
12/01 /15	ΛΟΓ δει 329073484	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	26,35		26,3 5				

14/01 /15	ΛΟΓ 22711	.....	183,4				15 8,1		25,3
03/03 /15	ΛΟΓ 14401	ΔΑΠΑΝΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ	261,62	240,02					21,6
06/03 /15	ΛΟΓ 190651	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	34,94		34,9 4				
24/03 /15	ΛΟΓ 168617	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	28,07		28,0 7				
21/05 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	130				10 5,69		24,3 1
29/05 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	30,33				26 ,15		4,18
12/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	31,32				27		4,32
15/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	383,72				330,79		52,9 3
24/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	160,89				138,7		22,1 9
24/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	67,16				57,9		9,26
26/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	35,96				31		4,96
27/06 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	633,36				54 6		87,3 6
01/07 /15	ΛΟΓ 13106784	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	109,79			94, 65			15,1 4
01/07 /15	ΛΟΓ 32136	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	64,96			56			8,96
07/07 /15	ΛΟΓ 179248	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	41,56		41,5 6				
10/07 /15	ΔΑ-Τ .....	.....	106				91 ,38		14,6 2
13/07 /15	ΛΟΓ 181486	Δ.Ε.Η. Α.Ε.	64,21		64,2 1				
03/08 /15	ΛΟΓ 158698	ΔΑΠΑΝΗ ΥΔΡΕΥΣΗΣ	43,07		43,0 7				
10/08	ΛΟΓ 184652	ΔΑΠΑΝΗ	34,94		34,9				

/15		ΔΕΗ-ΟΤΕ			4				
17/08 /15	ΛΟΓ 108471	.....	27,73		27,7 3				
17/08 /15	ΛΟΓ 1465110	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	14,93		14,9 3				
07/09 /15	ΛΟΓ 137961	.....	25,39		25,3 9				
07/09 /15	ΛΟΓ 171992	ΔΑΠΑΝΗ ΔΕΗ-ΟΤΕ	30,74		30,7 4				
07/09 /15	ΛΟΓ 70510	.....	20,23		20,2 3				
07/09 /15	ΛΟΓ 70524	.....	26,74		26,7 4				
13/11 /15	ΛΟΓ 76893	.....	232,01				20 0,01		3 2
10/12 /15	ΔΑ-Τ 31120	.....	27,25				25		2,25
31/12 /15	ΒΕΒ 2015	.....	4.410,96					4.410 ,96	
31/12 /15	ΔΑ-Τ 1662	.....	30,00				25 ,86		4,14

2) Επιχείρηση εκμετάλλευσης ταξί

Δεν προσκομίστηκαν τα Ζ με αριθμηση 377/14-05-2015 έως 421/02-10-2015 και τα έξοδα που αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Ημ/νία			Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
15/07/15	T-ΔΑ .....	.....	50,00 €	43,10 €	6,90 €
20/07/15	T-ΔΑ .....	.....	512,17 €	441,53 €	70,64 €
23/07/15	T-ΔΑ .....	.....	530,02 €	456,91 €	73,11 €
26/07/15	T-ΔΑ .....	.....	544,18 €	469,12 €	75,06 €
31/07/15	T-ΔΑ .....	.....	450,01 €	387,94 €	62,07 €
		ΣΥΝΟΛΑ	2.086,38€	1.798,60€	287,78€

3) Πρατήριο άρτου -σνακ μπαρ στο

Δεν προσκομίστηκαν τα Ζ με αρίθμηση 571/08-06-2015 έως 06/09/2015. Επιπλέον δεν προσκομίστηκε το σύνολο των εξόδων που καταχώρησε ο ελεγχόμενος στο τηρούμενο απλογραφικά βιβλίο εσόδων εξόδων από 18/05/2015 έως 31/12/2015.

4) Β πρατήριο άρτου στο

Δεν προσκομίστηκαν τα Ζ με αρίθμηση 1401/05-01-2015 έως 1483/12-05-2015, 1563/29-07-2015 έως 1564/30-07-2015, 1569/06-08-2015 έως 1575/12-08-2015 και 1629/05-10-2015 έως 1635/12-10-2015. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν τα έξοδα που αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Ημ/ν ία	Παρα στ.	Αιτιολογ ία	Συνο λική Αξία	ΔΑΠ. ΜΕΤ	ΑΠΟΣΒ ΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩ Ν	ΑΓΟ ΡΑ ΕΜΠ/ ΤΩΝ 7%	ΑΓΟ ΡΑ ΕΜΠ/ ΤΩΝ 15%	ΗΛΕ ΚΤΡ ΡΕΥ ΜΑ ΜΔΕ	ΗΛ ΕΚ ΡΕΥ ΜΑ ΧΔΕ ΤΡ.	ΑΓΟ ΡΑ ΕΜΠ/ ΤΩΝ 23%	ΣΤΑΘΕΡ Η ΤΗΛΕ ΦΩΝΙ Α	Φ .Π. Α.
01/0 4/15	ΛΟΓ 13106 784	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ- ΟΤΕ	207,9 2								179,24	2 8,6 8
08/0 4/15	ΛΟΓ 15948 8	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ- ΟΤΕ	92,50					44,2 5	44,2 7			3 ,98
01/0 5/15	ΛΟΓ 2154	ΟΡΓΑΝΙ ΣΜΟΣ ΤΗΛΕΠΙ ΚΟΙ	108,6 1								93,63	1 4,9 8
22/0 6/15	ΛΟΓ 11216 6309	Δ.Ε.Η. Α.Ε.	775,2 9					675, 10	39,4 3			6 0,7 6
22/0 6/15	ΛΟΓ 11216 6310	Δ.Ε.Η. Α.Ε.	142,3 0					89,2 9	44,9 7			8 ,04
01/0 8/15	ΤΙΜ .....	..... ....	96,86				83,50					1 3,3 6
05/0 8/15	Τ-ΔΑ ..... ....	.....	139,2 3				53,22			64,30		2 1,7 1

05/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	35,81				30,87					4 ,94
11/0 8/15	T-ΔΑ .....	..... ...	81,01				69,84					1 1,1 7
12/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	99,79			63,00	26,83					9 ,96
16/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	121,9 3			71,25	38,16					1 2,5 2
18/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	179,6 5				55,62			94,96		2 9,0 7
19/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	59,30				51,12					8 ,18
19/0 8/15	T-ΔΑ .....	.....	35,81				30,87					4 ,94
02/0 9/15	T-ΔΑ ..... ....	.....	35,81				30,87					4 ,94
17/1 1/15	ΛΟΓ ΔΕΗ	ΔΑΠΑΝ Η ΔΕΗ- ΟΤΕ	2.906 ,00					2.61 0,33	60,7 4			2 34, 93
31/1 2/15		ΚΑΤ.ΑΠ ΟΣΒ 2015	15.47 8,23		15.478, 23							
			2059 6,05	0	15478, 23	134,2 5	470,9	3418 ,97	189, 41	159,2 6	272,87	4 72, 16

5) Πρατήριο άρτου στη

Δεν προσκομίστηκαν τα Ζ με αρίθμηση 1102/03-01-2015 έως 1112/16-01-2015, 1209/19-05-2015 έως 1258/10-07-2015 και 4/09-11-2015 έως 50/31-12-2015 και τα ΤΔΑ Νο 1/10-06-2015 έως 51/06-07-2015. Επιπλέον δεν προσκομίστηκε το σύνολο των εξόδων που καταχώρησε ο ελεγχόμενος στο τηρούμενο απλογραφικά βιβλίο εσόδων εξόδων από 07/01/2015 έως 31/12/2015.

6) Επιχείρηση εκμετάλλευσης λεωφορείου στη

Δεν προσκομίστηκαν τα TIM με αρίθμηση/01-03-2015 έως/30-09-2015 και τα εισιτήρια μεταφοράς επιβατών Νο 1 έως 1800, Νο 1 έως 17000, Νο 1 έως 37000 και Νο 1 έως 15000 που εκδόθηκαν από 01/06/2015 έως 30/09/2015. Επιπλέον δεν προσκομίστηκε το σύνολο των εξόδων που καταχώρησε ο ελεγχόμενος στο τηρούμενο απλογραφικά βιβλίο εσόδων εξόδων από 13/01/2015 έως 31/12/2015. Επιπλέον δεν προσκόμισε τα φύλλα πορείας του λεωφορείου.

Η ελεγχόμενη οντότητα ισχυρίστηκε προφορικά ότι τα φορολογικά στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν καταστράφηκαν κατά την πλημμύρα τηςστις 22 και 23 Σεπτεμβρίου 2015. Προσκόμισε την με αρ. πρωτ./1-10-2015 Βεβαίωση συμβάντος πλημμύρας στην οποία αναγράφεται ότι στην πλημμύρα της 22/09/2015 και ώρα 21:30 στο εργαστήριο αρτοποιίας του ελεγχόμενου στην θέση στη καταστράφηκαν ολοσχερώς ή υπέστησαν διαβροχή έπιπλα, ηλεκτροκίνητα μηχανήματα επαγγελματικού εξοπλισμού, χαρτιά βιβλία. Στις παρατηρήσεις αναγράφεται ότι λόγω της έντονης βροχόπτωσης εισήλθε νερό στον ισόγειο χώρο όπου υπήρχαν κατά δήλωση του ιδιοκτήτη φορολογικό υλικό (τιμολόγια, αποδείξεις), καθώς και ταμειακή μηχανή.

Στις 18/11/2021 ο ελεγχόμενος προσκόμισε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εξόδων:

30/09/15	TIM .....	.....	1.174,52			1.012,52	162
14/10/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	647,51			558,2	89,31
30/10/15	TIM .....	.....	1.264,27			1.089,89	174,38
19/11/15	ΔΑ-Τ	Ο.Ε	259			223,28	35,72
27/11/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	383,74			330,81	52,93
09/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	647,5			558,19	89,31
22/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	323,75			279,09	44,66
29/12/15	ΔΑ-Τ	 Ο.Ε	388,51			334,92	53,59

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι α) τα εισοδήματα του ελεγχόμενου δεν επαρκούσαν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του και β) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία εσόδων (εισιτήρια μεταφοράς προσώπων).

Η μη προσκόμιση των εκδοθέντων από τον ελεγχόμενο εισιτηρίων καθιστά αδύνατη τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης των εσόδων. Επιπλέον δεν μπορούν να συγκριθούν τα αναγραφόμενα στα φύλλα πορείας εκδοθέντα εισιτήρια του λεωφορείου του ελεγχόμενου με το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, καθώς δεν προσκομίστηκαν ούτε αυτά.

Ο έλεγχος αιτήθηκε την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς πληρούνταν

τα κριτήρια που ορίζει το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (παρ. 1 & 2, μη κάλυψη δαπανών διαβίωσης από το διαθέσιμο εισόδημα και μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων- εισιτήρια μεταφοράς προσώπων).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.(κατόπιν του από 05/11/2021 Εισηγητικού Σημειώματος Ελέγχου επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/17-2-2014 των ελεγκτών) ενέκρινε με την με αρ..... Απόφασή του την επιλογή της έμμεσης τεχνικής «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» για την δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό ιδιοκτήτη» ως την καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις τόσο της περ.γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όσο και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου από την εκμετάλλευση του λεωφορείου με αρ. κυκλ. από 6/5/2015 έως 30/09/2015 που βασίζεται στην πληρότητα λεωφορείου που εκτελεί την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή (συγκριτικό στοιχείο), με αναγωγή της πληρότητας σε πωλήσεις, βάσει των τιμών των εισιτηρίων, σύμφωνα με την έμμεση τεχνική «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών», προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 238.606,51€.

- Στα ακαθάριστα έσοδα των πωληθέντων εισιτηρίων Β' και Γ' τριμήνου προστίθεται και η καθαρή αξία Α' και Δ' τριμήνου, όπως εμφανίζεται στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων (την οποία ο έλεγχος λόγω έλλειψης συγκριτικών στοιχείων θεωρεί ειλικρινή):
- $13.872,71\text{€} + 238.606,51\text{€} + 0,00\text{€} = 252.479,22\text{€}$
- Άρα τα τελικά ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου από το υποκατάστημα του στητην χρήση 2015 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των 252.479,22€.

ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	101.209,64 €
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	252.479,22 €
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	151.269,58 €

Συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου αναλύεται στον κάτωθι πίνακα:

	<u>Χρήση 2015</u>
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων από την εκμετάλλευση λεωφορείου	101.209,64 €

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων από την εκμετάλλευση ταξί	1.221,26 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων ελέγχου από την εκμετάλλευση του πρατηρίου στη	24.236,53 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο	68.244,47 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο	13.765,62 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων από την εκμετάλλευση του κεντρικού	40.856,62 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων	249.534,14 €
Μη καταχωρημένα στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του κεντρικού	118,04 €
Μη καταχωρημένα στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του υποκαταστήματος στο	1.150,53 €
Μη καταχωρημένα στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου από την εκμετάλλευση του πρατηρίου στη	67,72 €
Προστιθέμενα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου από την εκμετάλλευση του λεωφορείου με έμμεσες τεχνικές	151.269,58 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	402.140,01 €
Αγορές χρήσης	84.317,46 €
Κόστος πωληθέντων	84.317,46 €
Σύνολο δαπανών	167.841,15 €
Πλέον λογιστικές διαφορές λόγω λανθασμένης καταχώρησης	233,36 €
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου άρθρο 22 Ν. 4172/2013	36.499,77 €
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες ελέγχου άρθρο 23 Ν. 4172/2013	129.403,56 €
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης ελέγχου	316.118,09 €

Οι παραπάνω διαφορές θεωρήθηκαν από τον έλεγχο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία προέρχεται από μη έκδοση εισιτηρίων από τον ελεγχόμενο κατά την εκμετάλλευση του λεωφορείου με αρ. κυκλ. στη συγκοινωνιακή γραμμή-

Συνεπώς οι διαφορές που διαπιστώθηκαν θεωρήθηκαν αποκλειστικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συγκεκριμένα από την εκμετάλλευση του λεωφορείου με αρ. κυκλ. στη συγκοινωνιακή γραμμή το χρονικό διάστημα από 6/5 έως 30/9/2015.

Σύμφωνα με τα συμφωνητικά που είχε υπογράψει ο ελεγχόμενος με το Δήμο, εκτελούσε την προαναφερόμενη συγκοινωνιακή γραμμή με κόμιστρα για την διαδρομή – ποσού 1,60€, – ποσού 1,60€ και–ποσού 2,00€. Για τις

προαναφερόμενες διαδρομές ίσχυε και μειωμένο εισιτήριο κατά 50% για ειδικές κατηγορίες επιβατών, δηλαδή –κόμιστρο αξίας 0,80€, – 0,80€ και –1,00€.

Για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος έλαβε υπόψιν την μέγιστη τιμή του εισιτηρίου των 2,00€. Συνεπώς ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε τουλάχιστον 75.634 εισιτήρια (151.269,58€/2,00€) το χρονικό διάστημα από 6/5/2015 έως 30/09/2015.

Συνεπώς ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2015 και συγκεκριμένα το χρονικό διάστημα 6/5-30/9/2015 τουλάχιστον 75.634 εισιτήρια μεταφοράς προσώπων στη συγκοινωνιακή γραμμή – καθαρής αξίας 151.269,58€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8 9, & 11 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής:

- Ακυρότητα του ελέγχου λόγω μη αποδοχής λόγου ανωτέρας βίας που αφορούν τη μη προσκόμιση στοιχείων που εκδόθηκαν μέχρι 22-09-2015 τα οποία είχαν καταστραφεί από πλημμύρα.
- Εσφαλμένη υπαγωγή της επιχείρησης στις έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου, έλλειψη συγκριτικών στοιχείων.
- Εσφαλμένη απόρριψη δαπανών.
- Ακυρότητα του ελέγχου λόγω εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος.
- Εσφαλμένη αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων-Έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων που ζητήθηκαν με το με αριθμό πρωτοκόλλου/14-06-2021 αίτημα – πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής ενώ ισχυρίστηκε προφορικά ότι τα φορολογικά στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν καταστράφηκαν κατά την πλημμύρα της στις 22 και 23 Σεπτεμβρίου 2015. Προσκόμισε την με αρ. πρωτ./1-10-2015 Βεβαίωση συμβάντος πλημμύρας στην οποία αναγράφεται ότι στην πλημμύρα της 22/09/2015 και ώρα 21:30 στο εργαστήριο αρτοποιίας του ελεγχόμενου στην θέση στη καταστράφηκαν ολοσχερώς ή υπέστησαν διαβροχή έπιπλα, ηλεκτροκίνητα μηχανήματα επαγγελματικού εξοπλισμού, χαρτιά, βιβλία. Στις παρατηρήσεις αναγράφεται ότι λόγω της έντονης βροχόπτωσης εισήλθε νερό στον ισόγειο χώρο όπου υπήρχαν κατά δήλωση του ιδιοκτήτη φορολογικό υλικό (τιμολόγια, αποδείξεις), καθώς και ταμειακή μηχανή.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 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.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση 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 παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών

δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013, 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
β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή

δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής».

Επειδή, με την παρ. ΙΙ.13 της ΠΟΛ.1252/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 61 του ΚΦΔ και διευκρινίστηκε ότι: «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι».

Επειδή, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.ρ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274 /15.5.2007, ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996).

Επειδή, ο προσφεύγων πέρα από την προαναφερόμενη βεβαίωση συμβάντος πλημμύρας δεν προσκόμισε κανένα άλλο έγγραφο στο οποίο να αναφέρει αναλυτικά ότι απώλεσε και ποια φορολογικά στοιχεία λόγω της πλημμύρας ή παραστατικά αγοράς για την αντικατάσταση των απωλεσθέντων.

Επειδή, στο εν λόγω έγγραφο δεν υπάρχει καμία αναφορά για καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατόπιν διαπίστωσης της πυροσβεστικής υπηρεσίας, αλλά η σχετική αναφορά στο έγγραφο της εν λόγω υπηρεσίας γίνεται κατόπιν δήλωσης του ιδιοκτήτη (δηλαδή του προσφεύγοντος).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν τεκμηριώνεται σε καμία περίπτωση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τη μη διαφύλαξη των βιβλίων και των στοιχείων που του ζητήθηκαν από το φορολογικό έλεγχο, λόγω ανωτέρας βίας και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ΦΕΚ 170/26-7-2013) 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, στο άρθρο 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 περισσοτέρων 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, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, «Πρόγραμμα ελέγχου για πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία», για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ελέγχθηκε εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα με βάσει τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, με την Ε.2015/2020 ορίζονται τα εξής: «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.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το

φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2016/2020 με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1του άρθρου 27του ν. 4174/2013(Α’170)”:«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β’88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α’ και δ’ της παραγράφου 1του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:

Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών
Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας. Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων(προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα.

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.....»

Επειδή, κατά την διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α) Κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015 το συνολικό ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα είναι μηδενικό, ενώ το σύνολο των προσωπικών δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 7.828,79€ και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται διαθέσιμο εισόδημα για την κάλυψη προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Επιπρόσθετα, η λήψη δανείων και τα μετρητά προηγούμενων χρήσεων που επικαλείται ο προσφεύγων δεν συμπεριλαμβάνονται στην έννοια του εισοδήματος (άρθρο 5 του Ν. 4172/2013)

Β) Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των εσόδων και των εξόδων του από το υποκατάστημα του στη, που εκμεταλλεύεται Δ.Χ. λεωφορείο και ειδικά τα εκδοθέντα από αυτόν εισιτήρια μεταφοράς προσώπων. Οι διατάξεις, σχετικώς με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων καθορίζονται από τα διαλαμβανόμενα στο Κεφάλαιο 3 (άρθρα 8 έως 15) του Ν. 4308/2014 (σχετική η ΠΟΛ 1003/31-12-2014).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας υπόθεσης προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 σε επιχείρηση που εκμεταλλευόταν λεωφορείο που εκτελούσε την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή- με τον ελεγχόμενο. Συντάχθηκαν οι από 12/07/2021 Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ. Το λεωφορείο ήταν 51 +6 θέσεων και κυβισμού 14618 cc. Εκτελούσε τη συγκοινωνική γραμμή- από 2/4/2015 έως 1/10/2015. Η πληρότητα του λεωφορείου χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο ως συγκριτικό στοιχείο.

Βάσει των προαναφερθέντων ορθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση προσεγγιστικά περίπου εβδομήντα πέντε χιλιάδων εξακοσίων τριάντα τεσσάρων (75.634) εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων στη χρήση 2015, συνολικής αξίας 151.269,58€,

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8 9, & 11 του ιδίου νόμου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ.1, 2 και 3 του ν.[4172/2013](#) ορίζονται τα εξής:«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συστηματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013,όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

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

Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1113/2015](#) με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «*Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.*

Επειδή, από την με ημερομηνία 27.12.2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 2015 με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την αρχή της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, ενώ περαιτέρω, έκρινε ότι δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων

(500) ευρώ, καθώς η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν προκύπτει να έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (Άρθρο 23 περ.β΄ Ν.4172/2013).

Επειδή, και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζεται κανένα αποδεικτικό φορολογικό ή άλλο στοιχείο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την αναγνώριση των δαπανών που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησής του για τις οποίες όμως δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα παραστατικά, απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, πληρούνταν τα κριτήρια που ορίζει το άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (παρ. 1 & 2, μη κάλυψη τεκμηρίων δαπανών από το διαθέσιμο εισόδημα και μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων- εισιτήρια μεταφοράς προσώπων), ο έλεγχος αποφάσισε να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα του με βάση την πληρότητα που είχαν κατά το ίδιο χρονικό διάστημα άλλα λεωφορεία που εκτελούσαν την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή και να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση την έμμεση τεχνική **«μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών»**.

Ειδικότερα, η έμμεση τεχνική ελέγχου που χρησιμοποιήθηκε, βασίστηκε στην πληρότητα των λεωφορείων που εκτελούν την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή, με αναγωγή της πληρότητας σε πωλήσεις υπηρεσιών, βάσει των τιμών των εισιτηρίων για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και στην Α 1008/20-1-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο βιβλίο εσόδων εξόδων το λεωφορείο που εκμεταλλεύεται ο ελεγχόμενος μετέβη στη στις 25/4/2015 και αποχώρησε από το νησί στις 29/10/2015. Από τις 6/5/2015 και σχεδόν καθημερινά έως τις 30/9/2015 προμηθευόταν καύσιμα από τα πρατήρια του και του στην **Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εκτελούσε την συγκοινωνιακή γραμμή τουλάχιστον το χρονικό διάστημα από 6/5/2015 έως 30/9/2015.**

Η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 σε επιχείρηση που εκμεταλλευόταν λεωφορείο που εκτελούσε την ίδια συγκοινωνιακή γραμμή- με τον ελεγχόμενο. Συντάχθηκαν οι από 12/07/2021 Εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ. Το λεωφορείο ήταν 51 +6 θέσεων και κυβισμού 14618 cc. Εκτελούσε τη συγκοινωνιακή γραμμή-

από 2/4/2015 έως 1/10/2015. Η πληρότητα του λεωφορείου χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο ως συγκριτικό στοιχείο. Από τον έλεγχο των εσόδων της επιχείρησης που εκμεταλλευόταν το παραπάνω λεωφορείο προέκυψαν τα κάτωθι δεδομένα ως προς τα εκδοθέντα από αυτήν εισιτήρια, τα οποία αναγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου:

Αριθμοί εκδοθέντων εισιτηρίων:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Α ΑΞΙΑΣ 1,60€	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Β ΑΞΙΑΣ 2,00€	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Α ΑΞΙΑΣ 0,80€	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΣΕΙΡΑΣ Α ΑΞΙΑΣ 1,00€
43989- 70000	56296-69900	1729	1842-5000
1-42480	1-64867	4470	1-322

Δηλαδή η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται το λεωφορείο – συγκριτικό στοιχείο εξέδωσε το φορολογικό έτος 2015 153.190 εισιτήρια με δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 272.094,40€.

Επειδή, το λεωφορείο – συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο είναι αντιπροσωπευτικό της επιχειρησιακής ικανότητας των λεωφορείων που εκτελούν τη συγκοινωνιακή γραμμή -..... και η πληρότητα του ανταποκρίνεται πλήρως στην εικόνα που έχει σχηματίσει ο έλεγχος με βάση τα άλλα στοιχεία που διαθέτει (ελεγκτές Δ.Ο.Υ, διαδίκτυο, άποψη επιχειρηματιών του νησιού για την πληρότητα των λεωφορείων κ.τ.λ.). Για τον λόγο αυτό επιλέχθηκε ως συγκριτικό στοιχείο. Το σύνολο των ομοειδών επιχειρήσεων δεν είναι αντιπροσωπευτικό της επιχειρησιακής κίνησης των επιβατών της συγκοινωνιακής γραμμής-
.....

Επειδή, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας (κατόπιν του από 05/11/2021 Εισηγητικού Σημειώματος Ελέγχου επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1050/17-2-2014 των ελεγκτών) ορθώς ενέκρινε με την με αρ. Απόφασή του την επιλογή της έμμεσης τεχνικής «μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών» για την δραστηριότητα του «Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών με λεωφορεία, με οδηγό ιδιοκτήτη» ως την καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, καθώς πληρούνται οι προϋποθέσεις τόσο της περ.γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όσο

και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ) (Βάρος απόδειξης) ορίζεται ότι: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου

Επειδή, στο άρθρο 169 παρ. 1 του ν. [2717/1999](#) (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο» και στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 27/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και ειδικότερα την επικύρωση της με αριθμ. /27.12.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμό/27.12.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	87.866,71€	87.866,71€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	44.084,56€	44.084,56€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	16.609,82€	16.609,82€
Σύνολο για καταβολή	148.561,09€	148.561,09€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. 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.

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

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.

