



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1285

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (Κατασκευής τεντών, σκηνών και παρόμοιων ειδών, υπηρεσίες εκμετάλλευσης ταξί, λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αγροτικές εργασίες), φόρος ύψους 9.840,32€ πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 4.740,16€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.244,45€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 16.464,93€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκμετάλλευση ταξί με αρ. κυκλοφορίας) σε 60.251,04€, (από 21.380,95€ βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και μη αναγνώρισης δαπανών, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης συνολικού ύψους **19.802,94€** άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

-β) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **12.673,14€** πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού **6.336,57€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **2.553,48€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 21.563,19€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκμετάλλευση ταξί με αρ. κυκλοφορίας) σε **74.314,97€**, (από **25.029,02€** βάσει δήλωσης) με την έμμεση τεχνική ελέγχου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών και μη αναγνώρισης δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης συνολικού ύψους **18.350,57€** άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

-γ) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό **4.608,87€** και καταλογίσθηκε σε βάρος, του προσφεύγοντος φόρος ύψους **5.014,74€** και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού **2.507,37€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.522,11€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκμετάλλευση ταξί με αρ. κυκλοφορίας) σε **60.251,04€**, (από **21.380,95€** βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου. Επιπλέον καταλογίσθηκε, φόρος εκροών (24%), ποσού **28,71€**, φορολογητέων εκροών, ποσού **161,29€**, που δεν αποδόθηκε από την δραστηριότητα κατασκευής τεντών και **δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 294,80€** από το φόρο εκροών δαπανών ύψους **1.002,40€**, άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

-δ) Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό **4.704,06€** και καταλογίσθηκε σε βάρος, του προσφεύγοντος φόρος ύψους **12.022,67€** και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού **6.011,34€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 18.034,01€**, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του και συνακόλουθα των φορολογητέων εκροών του από επιχειρηματική δραστηριότητα (εκμετάλλευση ταξί με αρ. κυκλοφορίας) σε **74.314,97€**, (από **25.029,02€** βάσει δηλώσεων) με την προαναφερθείσα έμμεση τεχνική ελέγχου. Επιπλέον δεν καταλογίσθηκε φόρος εκροών (24%),

ποσού 485,15€, φορολογητέων εκροών, ποσού 2.021,46€ που δεν αποδόθηκε από την δραστηριότητα κατασκευής τεντών και δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 83,71€ δαπανών ύψους 348,71€ και το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ποσού 4.781,78€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, και ΦΠΑ του Ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2017 και 2018 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αρ.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής αφενός κατά παράβαση της υπ' αρ. Ε. 2016/2020 και αφετέρου λόγω αοριστίας και έλλειψης νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των άρθρων 64 του Ν.4987/2022 και του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 Κ.Δ.Δ.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της σχέσης τιμής πώλησης προς τον όγκο του κύκλου εργασιών κατά παράβαση των σχετικών οδηγιών της διοίκησης – Παράνομη η μη λήψη υπόψη αντικειμενικών δεδομένων, όπως τα «κενά» χιλιόμετρα κατά την παροχή υπηρεσιών ΤΑΞΙ – Επικουρικώς, αίτημα τροποποίησης των ανωτέρω πράξεων κατά το μέρος που δεν λαμβάνονται υπόψη «κενά» χιλιόμετρα σε ποσοστό 40%, άλλως και επικουρικότερα σε ποσοστό τουλάχιστον 20%. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι όλες οι δαπάνες καυσίμου (πετρέλαιο) πραγματοποιήθηκαν μόνο για το ΤΑΞΙ καθώς ένα μέρος των δαπανών αυτών διατέθηκε στα δύο φορτηγά και στις δύο μοτοσυκλέτες του.

3. Παράνομος ο καταλογισμός του ΦΠΑ δυνάμει του προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στο φόρο εισοδήματος με έμμεση τεχνική και μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου ΦΠΑ και σύνταξης ιδιαίτερης, έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, η οποία να περιέχει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

4. Παράνομη η προσθήκη στα καθαρά κέρδη ως λογιστικής διαφοράς α) της δαπάνης ύψους 2.480,00€ που αφορά στο ΤΙΜ-2017 του καθώς εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικής και β) δαπανών μισθοδοσίας της επιχείρησής του για το έτος 2017 ύψους 10.832,27€ και για το έτος 2018 ύψους 13.210,08€ καθώς κατέβαλλε μέσω τράπεζας τη μισθοδοσία των εργαζομένων του μέχρι τον Απρίλιο του 2017. Πλην, όμως, λόγω διευκόλυνσης του υπαλλήλου του, πλήρωνε με μετρητά. Συνεπώς, πρόκειται για πραγματικές δαπάνες.- Παραβίαση των άρθρων 4 παρ. 1,5 και 78 του συντάγματος προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή: 1) Το υπ' αρ. ΔΕΛΤΙΟ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΧΗΜΑΤΟΣ (ΚΤΕΟ) από το ΚΤΕΟ

Έβρου για το αυτοκίνητο-ταξί μάρκας PEUGEOT 301 με αρ. κυκλοφορίας ..., με την ένδειξη διανυθέντων χιλιομέτρων από 16.02.2018 -14.02.2022 2) Μελέτη ICAP για τον κλάδο των ταξί δια του Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών (2023), 3) εκτύπωση κίνησης του λογ. της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ για την απόδειξη της τραπεζικής πληρωμής με επιταγή δαπάνης ύψους 2.480,00€ που αφορά στο TIM-2017 του, 4) εκτύπωση προσλήψεων και πίνακες προσωπικού εργαζομένων του.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης. Ιδιαίτέρως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

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

Επειδή με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών

δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022, ορίζεται, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης 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

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

«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.4987/2022 (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.4987/2022 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.4987/2022), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ...

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. 4987/2022,

υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013..... 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 με βάση τις οικείες διατάξεις του Ν.4172/2013 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), σε εκτέλεση της υπ'αρ. ./2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέων εσόδων ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Αποκρυβείσα ύλη		Φ.Π.Α	
	Υπηρεσίες ταξί	Κύρια δραστηριότητα (κατασκευή τεντών)	Υπηρεσίες ταξί	Κύρια δραστηριότητα
2017	123,15	161,29	29,56 €	28,71 €
2018	110,80	2.021,46	26,59 €	485,15 €

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. αφότου διαπίστωσε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 και λόγω των υψηλών δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης ύψους 3.374,22€ & 4.887,84€ αντίστοιχα που βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση Ε.Δ.Χ. (ταξί) με αρ. κυκλοφορίας εφάρμοσε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας από την εκμετάλλευση ταξί τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα την μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (περ. δ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν.4987/2022), η οποία επιλέχθηκε, ως η ενδεδειγμένη βάσει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της εν λόγω επιχείρησης, σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτ.-2023 απόφαση του προϊσταμένου της.

Κατόπιν των ανωτέρω η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος πληρούσε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικών ετών 2017 και 2018 με έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4987/2022 και κατ' επέκταση και των φορολογητέων εκροών του, σύμφωνα με το άρθρο 7 της Α.1008/2020 (ΦΕΚ:Β'88/27-1-2020) και της ενότητας Δ της Εγκυκλίου Ε2016/2020. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/2020 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα”:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4987/2022, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013... 2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές,

εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο..»

Άρθρο 7

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επειδή σύμφωνα με την 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 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)”: «Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4987/2022 (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 προσφεύγων, 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 προσφεύγων έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.....»

Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για

τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο. [...].»

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τόσο το επαγγελματικό προφίλ του προσφεύγοντος όσο και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της επιχείρησής του (εκμετάλλευση

ταξί στην) και αξιολογώντας τα διαθέσιμα στοιχεία από τα λογιστικά αρχεία του, αναμόρφωσε το εισόδημα του κλάδου αυτού μέσω της εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών/συντελεστών παραγωγής ανά μονάδα παρεχόμενης υπηρεσίας. Ειδικότερα, προσδιόρισε τον συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών του, μετασχηματίζοντας την βασική πρώτη ύλη, ήτοι το καύσιμο (πετρέλαιο κίνησης), σε παροχή υπηρεσίας καθώς, η τιμή πώλησης της παρεχόμενης υπηρεσίας ήταν γνωστή και σταθερή σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου ελέγχου.

Παράλληλα η φορολογική αρχή απέστειλε το με αρ. πρωτ:-2023 έγγραφο προς το ΣΥΝ/ΣΜΟ ΡΑΔΙΟΤΑΞΙ «.....» με το οποίο ζητούνταν για το με αρ. κυκλοφορίας η μηνιαία συνδρομή που τους απέδιδε ο προσφεύγων, τις ημερήσιες κλήσεις στις οποίες ανταποκρινόταν, την ελάχιστη χρέωση διαδρομής, την χρέωση της κλήσης, στα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Ανταποκρινόμενος ο συνεταιρισμός «....» απέστειλε το αρ. πρωτ: απαντητικό έγγραφο, από το οποίο προέκυψε ότι πραγματοποιήθηκαν 1.551 διαδρομές κατά το φορολογικό έτος 2017 και 1.950 διαδρομές κατά το φορολογικό έτος 2018 με χρέωση κομίστρου σε κάθε έναρξη διαδρομής (1,05€/διαδρομή), χωρίς ΦΠΑ και επιπλέον χρέωση της κλήσης στον Συνεταιρισμό Ραδιοταξί, ποσού 1,30€ με ΦΠΑ, και 1,05€ χωρίς Φ.Π.Α. και πάγια μηνιαία συνδρομή 20,00€ και ελάχιστη χρέωση 3,72€ με ΦΠΑ

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα έσοδα ως κάτωθι:

φορολογικό έτος 2017

1.551 διαδρομές χ (1,05€+1,05€) = 3.257,10€ και ΦΠΑ(24%) 781,70€ έσοδα.

φορολογικό έτος 2018

1.950 διαδρομές χ (1,05€+1,05€) = 4.095,00€ και ΦΠΑ (24%) 982,80€ έσοδα.

Στη συνέχεια προσδιόρισε τα ετήσια διανυθέντα χιλιόμετρα του ταξί βάσει των φορολογικών στοιχείων αγοράς καυσίμων, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

Τα συνολικά 3.616,09 λίτρα πετρελαίου κίνησης που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 ανάγονται σε διανυθέντα χιλιόμετρα βάσει της σχέσης:

Διανυθέντα χλμ = λίτρα * 100/5 ήτοι.

3.616.09 λίτρα*100/5 = 72.321.80 χλμ. διανυθέντα

Αποδεχόμενη η φορολογική αρχή προς όφελος του προσφεύγοντος, ότι τα διανυθέντα χιλιόμετρα πραγματοποιήθηκαν εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων

της έδρας - διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 42.393,08€ (72.321,80 χλμ * 0,60 κόμιστρο ανά χλμ) και Φ.Π.Α (24%) 10.414,34€ (έναντι των δηλωθέντων εσόδων ύψους 7.941,38€)

Φορολογικό έτος 2018

Τα συνολικά 4.368,35 λίτρα πετρελαίου κίνησης που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 ανάγονται σε διανυθέντα χιλιόμετρα βάσει της σχέσης:

Διανυθέντα χλμ = λίτρα * 100/5 ήτοι.

4.368,35 λίτρα*100/5 = 87.367,00 χλμ.διανυθέντα

Αποδεχόμενη η φορολογική αρχή προς όφελος του προσφεύγοντος, ότι τα διανυθέντα χιλιόμετρα πραγματοποιήθηκαν εντός της περιμετρικής ζώνης ή εντός των διοικητικών ορίων της έδρας - διοικητικής μονάδας του Ε.Δ.Χ. - ΤΑΞΙ αυτοκινήτου, υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 52.420,20€ (87.367,00 χλμ * 0,60 κόμιστρο ανά χλμ) και Φ.Π.Α (24%) 12.580,85€ (έναντι των δηλωθέντων εσόδων ύψους 9.250,71€)

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον ορθό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, του προσφεύγοντος έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

α) Το γεγονός ότι πρόκειται για ζημιολόγο επιχείρηση

β) Τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018.

Τις δαπάνες καυσίμων (πετρέλαιο) που κρίθηκε ότι διατέθηκαν μόνο για το ταξί αφού οι δύο μοτοσυκλέτες του προσφεύγοντος με αρ. κυκλοφορίας .. και κινούνταν με βενζίνη και για το φορτηγό με αρ.κυκλοφορίας ΦΙΧ (παλαιός αριθμός) πετρελαιοκίνητο που χρησιμοποιούνταν στην δραστηριότητα της κατασκευής τεντών δεν προσκομίσθηκαν φορολογικά στοιχεία (Δ.αποστολής-διακίνησης) που να αιτιολογούν την κίνηση του φορτηγού, αλλά ούτε και από τις λιανικές αποδείξεις ήταν δυνατή η διάκριση των δαπανών αυτών αφού επί αυτών των αποδείξεων δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας.

γ) Το ότι δεν διενεργούσε απογραφή στο τέλος του έτους, άρα δεν υπήρχαν αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, οπότε όλες οι αγοραζόμενες ποσότητες των πρώτων υλών τεκμαίρεται ότι αναλώνονταν εντός του έτους απόκτησής τους.

δ) Τη με αρ.πρωτ. Α54501/5518/28.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων [Καθορισμός κομίστρου για Επιβατηγά Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα – ΤΑΞΙ (Ε.Δ.Χ.– ΤΑΞΙ)], α... 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.

ε) Τη μέση κατανάλωση του οχήματος μέσα στην πόλη στα 5 λίτρα ανά 100 χλμ.

Με βάση τα παραπάνω, υπολογίστηκαν για τα έτη 2017 και 2018 τα τελικώς διανυθέντα χιλιόμετρα σύμφωνα με τις ποσότητες των αγοραζόμενων πρώτων υλών (καυσίμων) και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές.

Γενικά η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ευνοϊκότερα για την επιχείρηση δεδομένα με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιόρισε να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, έλαβε υπόψη του τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου να υπολογίσει τις φορολογητέες εκροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις σελίδες 40-43 της σχετικής έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., αφού, όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α (σχετ. Ε 2047/5.7.2023) ήτοι, 38.708,80€ (46.650,18€-7.941,38€) χ ΦΠΑ 24% = 9.290,11€ για το φορολογικό έτος 2017 και 47.264,49€ (56.515,20€-9.250,71€)χ ΦΠΑ 24% = 11.343,48€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επιπλέον, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι, δεν αποδόθηκε, κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, φόρος εκροών (24%), ποσού 28,71€, φορολογητέων εκροών, ποσού 161,29€, και κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, φόρος εκροών (24%), ποσού 485,15€, φορολογητέων εκροών, ποσού 2.021,46€ από την κύρια δραστηριότητα της κατασκευής τεντών.

Δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 294,79€ από το φόρο εκροών δαπανών (κινητής τηλεφωνίας, προσωπικές δαπάνες κλπ,) ύψους 1.002,40€ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και φόρου 83,71€ δαπανών (κινητής τηλεφωνίας, προσωπικές δαπάνες κλπ,) ύψους 348,71€ (όπως αποτυπώνονται στις σελ. 35-43 της από 30.11.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) άρθρου 30 ν,2859/2000 και δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου ποσού 4.781,78€ φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται: «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 ωστόσο ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη και άλλες παραμέτρους κατά τον υπολογισμό των εσόδων από το ταξί, στοιχεία άλλων ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου αλλά και κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας και ανεξάρτητα από τις συνθήκες λειτουργίας της κάθε επιχείρησης όπως: ποσοστό τουλάχιστον 40% άλλως και επικουρικότερα σε ποσοστό τουλάχιστον 20% των λεγόμενων «κενών» χιλιομέτρων που αντικειμενικά προκύπτουν λόγω: 1) Της απόστασης που έπρεπε να διανύσει το ΤΑΞΙ καθημερινά, (οδηγούμενο από μισθωτό του), από το χώρο στάθμευσης προς την εκάστοτε «πιάτσα», καθώς και η επιστροφή μετά την ολοκλήρωση μίας «κούρσας» πίσω στο χώρο της «πιάτσας», χωρίς να έχει πελάτη. 2) των ημερών που το ΤΑΞΙ οδηγούταν συχνά στο συνεργείο αυτοκινήτων (δύο φορές κάθε μήνα, ήτοι σύνολο 24 φορές το έτος, καθώς αυτό προβλέπεται στην εγγύησή του) για την απαιτούμενη συντήρησή του, 3) Τον καθημερινό ανεφοδιασμό καυσίμων, χωρίς προφανώς να μεταφέρει πελάτη, 4) της μεταφορά μελών της οικογένειάς του αλλά και του μισθωτού του με το ΤΑΞΙ – όπως, άλλωστε, πράττουν όλοι οι συνάδελφοί του – χωρίς, προφανώς, να εισπράττεται αντάλλαγμα, 5) μη επιβίβασης άμεσα επόμενου πελάτη στο ΤΑΞΙ μετά την αποβίβαση του εκάστοτε πελάτη 6) τα συνολικά 83.995 διανυθέντα χιλιόμετρα όπως αυτά προκύπτουν από την ένδειξη του χιλιομετρητή που εμφανίζονται στο υπ' αρ. εκδοθέν δελτίο τεχνικού ελέγχου οχήματος από το ΚΤΕΟ Έβρου. Συγκεκριμένα, την 16-02-2018 η ένδειξη του χιλιομετρητή ήταν 41.125 χλμ, ενώ την 16-02-2019 ήταν 83.995 χλμ. Τούτο σημαίνει ότι για το έτος 2017 το ανώτατο ύψος που θα μπορούσαν να φθάσουν τα δυανυθέντα χιλιόμετρα του ταξί, ήταν 41.125 χλμ, ενώ για το 2018 ήταν 42.870 (83.995 - 41.125). Ως εκ τούτου ο υπολογισμός του ελέγχου ως προς τα διανυθέντα χιλιόμετρα του ταξί (72.321,80 χιλιόμετρα για το 2017 και 87.367,00 χιλιόμετρα για το 2018) είναι παντελώς εσφαλμένος, αόριστος και ανατιολόγητος 7) μελέτη ICAP για τον κλάδο των ταξί δια του Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών του 2023 που καταδεικνύει ότι τα «κενά» χιλιόμετρα ανέρχονται από 40% έως 60% 8) τουλάχιστον 7 λίτρα ανά 100/χιλιόμετρα καθώς η στάση του αυτοκινήτου με ανοιχτή τη μηχανή, οι αυξομειώσεις της ταχύτητας, εντός και εκτός της πόλης, αποτελούν παράγοντες που αυξάνουν την κατανάλωση καυσίμων. Προς τούτο ο προσφεύγων για την πληρέστερη τεκμηρίωση όλων των παραδοχών του υπολόγισε βάσει πραγματικών δεδομένων τα έσοδα του ταξί, ως εξής :

Φορολογικό έτος 2017

Διανυθέντα χιλιόμετρα $41.125 - 40\% \text{ «κενά» χιλιόμετρα (16.450)} = 24.675 \text{ χλμ επί } 0,60\text{€} = 14.805,00\text{€ έσοδα.}$

Φορολογικό έτος 2018

Διανυθέντα χιλιόμετρα $42.870 - 40\% \text{ «κενά» χιλιόμετρα (17.148)} = 25.722 \text{ χλμ επί } 0,60\text{€} = 15.433,20\text{€ έσοδα.}$

Επειδή, η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών προβλέπει προσδιορισμό εσόδων, 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 μέσω της εξέτασης των λογιστικών αρχείων και της ανάλυσης των οικονομικών μεγεθών της επιχείρησης (υπηρεσιών, δαπάνες κλπ).

Επειδή, εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη τη λειτουργία της επιχείρησης (ταξί), τα «κενά» χιλιόμετρα που επικαλείται και άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, (όπως τα ταξί στην Αττική που κυμαίνονται σε ποσοστό 40%-60% βάσει μελέτης ICAP) την κοινή πείρα (π.χ. τα διανυθέντα χιλιόμετρα χωρίς επιβάτη, τις μετακινήσεις κατά την παραλαβή του ταξί και την επιστροφή του στον τόπο παράδοσης από τον μισθωτό οδηγό του, τις μέρες (περίπου 24 ημέρες για κάθε έτος) που το ταξί ήταν σε συνεργείο λόγω του απαραίτητου και αναγκαίου ελέγχου του, κ.ά.), τις οποίες ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των εσόδων του ταξί, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς το ποσοστό τουλάχιστον 20% «κενών χιλιομέτρων» κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Περαιτέρω όπως προκύπτει από το συνυποβαλλόμενο με αρ.02.2023 εκδοθέν δελτίο τεχνικού ελέγχου οχήματος από το ΚΤΕΟ Έβρου με την καταγραφή των διανυθέντων χιλιομέτρων από 16.02.2018 -14.02.2022, αποδεδειγμένα τα συνολικά πραγματικά διανυθέντα χιλιόμετρα για το χρονικό διάστημα από 16-02-2018 – 16-02-2019 ανέρχονταν σε 83.995χλμ, Συγκεκριμένα, την 16-02-2018 η ένδειξη του χιλιομετρητή ήταν 41.125 χλμ, ενώ την 16-02-2019 ήταν 83.995 χλμ ενώ από τη φορολογική αρχή τα διανυθέντα χιλιόμετρα του ταξί υπολογίσθηκαν σε 72.321,80 χλμ για το έτος 2017 και 87.367,00 χλμ για το έτος 2018.

Βάσει του ως άνω εγγράφου το ανώτατο ύψος που θα μπορούσαν να φθάσουν τα διανυθέντα χιλιόμετρα του ταξί για το έτος 2017 ήταν 41.125 χλμ και για το 2018 ήταν 42.870 χλμ (83.995 χλμ - 41.125 χλμ).

Συνεπώς τα κατά πολύ περισσότερα διανυθέντα χιλιόμετρα που υπολογίσθηκαν από τη φορολογική αρχή δεν δικαιολογούνται σε πραγματική βάση.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τα διανυθέντα χιλιόμετρα στα υπό κρίση έτη 2017 και 2018 κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση αναμορφώνονται τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου από τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης ταξί. με αποκρυβέντα έσοδα και κατ' επέκταση φορολογητέες εκροές ύψους **15.055,72€** κατά το έτος 2017 και **15.421,89€** κατά το έτος 2018 ως κάτωθι:

	<u>ΕΤΟΣ 2017</u>	<u>ΕΤΟΣ 2018</u>
Διανυθέντα χιλιόμετρα	41.125	42.870
Μείον 20%	8.225,00	8.574,00
Διανυθέντα χιλιόμετρα	32.900,00	34.296,00
Κόμιστρο ανά χιλιόμετρο	0,60€	0,60€
Συνολικό κόμιστρο (καθαρή αξία) (1)	19.740,00€	20.577,60€
Διαδρομές	1.551	1.950
Σταθερό ποσό εκκίνησης χρέωσης κομίστρου	1,05€	1,05€
Χρέωση της κλήσης	1,05€	1,05
Έσοδο από Σταθερό ποσό εκκίνησης (καθαρή αξία) και κόστους κλήσης (2)	3.257,10€	4.095€
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων (1+2)	22.997,10€	24.672,60€
Δηλωθέντα έσοδα από την εκμετάλλευση του ΤΑΕ 9544 ΕΔΧ (καθαρή αξία)	7.941,38€	9.250,71€
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη	15.055,72€	15.421,89€
Φ.Π.Α. (24%)	3.613,37€	3.701,25€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΤΑΞΙ ΜΕ ΑΡ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΤΑΕ 9544 ΕΔΧ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΙΙ.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ	46.650,18	22.997,10
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	21.204,31	21.204,31
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	25.445,87	1.792,79
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	11.032,79	11.032,79
ΚΕΡΔΗ	36.478,66	12.825,58

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
--	----------------------	---------------------------

	ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΙΙ.ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ	56.515,20	24.672,60
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	24.602,25	24.602,25
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	31.912,95	70,35
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ	13.261,91	13.261,91
ΚΕΡΔΗ	45.174,86	13.332,26
ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	(Ζημία) 2.106,99	(Ζημία) 1.978,83

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Φορολογικό έτος 2017

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ ΠΟΣΑ ΣΕ €
1.ΕΣΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ-ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ)	13.600,86	13.600,86
2.ΕΣΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΔΧ	46.650,18	22.997,10
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	60.251,04	36.597,96
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ-ΔΑΠΑΝΩΝ	44.161,23	44.161,23
ΠΛΕΟΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	19.802,94	19.802,94
Α.(ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ-ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ) - ΠΟΣΟ 8.770,15€)		
Β.(ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΔΧ - ΠΟΣΟ 11.032,79€)		
Φορολογητέα κέρδη	35.892,75	12.239,67

Φορολογικό έτος 2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΣΑ ΣΕ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ ΠΟΣΑ ΣΕ €
1.ΕΣΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ-ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ)	17.799,77	17.799,77
2.ΕΣΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΔΧ	56.515,20	24.672,60€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	74.314,97	42.472,37
ΜΕΙΟΝ ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ-ΔΑΠΑΝΩΝ	48.947,46	48.947,46
ΠΛΕΟΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	18.350,57	18.350,57
Α.(ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΕΜΠΟΡΙΚΗ-ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ-ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ) - ΠΟΣΟ 5.088,66€)		
Β.(ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΔΧ - ΠΟΣΟ 13.261,91€)		
Φορολογητέα κέρδη	43.718,08	11.875,48

Συνακόλουθα το ποσό της διαφοράς των εσόδων, που προσδιορίστηκε στη φορολογία εισοδήματος με τη χρήση του έμμεσου προσδιορισμού και αποδεδειγμένα αφορούν υπηρεσίες για τις οποίες εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α (σχετ. Ε 2047/5.7.2023) ήτοι, διαφορά φορολογητέων εκροών ποσού **15.055,72€ (22.997,10€ - 7.941,38€) χ ΦΠΑ 24% = 3.613,37€ φορολογικού έτους 2017** και ποσού **15.421,89€ (24.672,60€ - 9.250,71€) χ ΦΠΑ 24% = 3.701,25€ φορολογικού έτους 2018.**

Επιπλέον, για τον φόρο εκροών (24%), ποσού 28,71€, φορολογητέων εκροών, ποσού 161,29€ και φόρο εκροών (24%), ποσού 485,15€, φορολογητέων εκροών, ποσού 2.021,46€ (της κύριας δραστηριότητα της κατασκευής τεντών) που δεν αποδόθηκε από τον προσφεύγοντα κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2017.-31.12.2018, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Ούτε ως προς τις λοιπές διαπιστώσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής σχετικά με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης φόρου 294,80€ από το φόρο εκροών δαπανών ύψους 1.002,40€ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και φόρου 83,71€ δαπανών ύψους 348,71€ προβάλλεται ιδιαίτερος ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω οι φορολογητέες εκροές και εισροές με βάση την παρούσα απόφαση αναμορφώνονται ως κάτωθι:.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	23.389,95	62.260,04	38.606,26	15.217,01
Αξία φορολογητέων εισροών	33.767,02	32.764,62	32.764,62	1.002,40
Φόρος εκροών	5.613,59	14.942,40	9.265,67	3.652,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.222,46	9.927,66	9.927,66	294,80
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.608,87	0,00	661,99	-3.946,88
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	5.014,74	0,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	26.538,31	75.960,21	43.981,66	17.443,35
Αξία φορολογητέων εισροών	26.407,45	26.058,74	26.058,74	348,71
Φόρος εκροών	6.369,20	18.230,46	10.555,60	4.186,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.073,26	6.207,79	6.837,01	-4.236,25

Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	12.022,67	3.718,59	3.718,59
--------------------	------	-----------	----------	----------

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις της Διοίκησης (Ε.2016/2020, Α.1008/2020) τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με έμμεσο προσδιορισμό στη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υπόψη και για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες.

Επειδή όμως επικουρικός για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ότι κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος, ότι, συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Περαιτέρω, η παράλειψη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιορισθούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να επιβληθεί ΦΠΑ, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής του εν λόγω φόρου, η οποία εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια της ουσίας. (ΣΤΕ 3176/2017)

Επειδή, εν προκειμένω έχει συνταχθεί από τη φορολογική αρχή η από2023 αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ, σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων συνέπεσε με εκείνον στη φορολογία εισοδήματος δεν καθιστά την πράξη νομικά πλημμελή.

Συνεπώς, δεν προκύπτει αδικαιολόγητη και παράνομη προσαύξηση φορολογητέων εκροών και αναλογούντος Φ.Π.Α. εκροών.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 22 (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του ιδίου ως άνω νόμου, 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 συνήθεις 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 περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: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, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με 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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, με τις παρ. 2, 4, 5 & 8 της ΠΟΛ.1216/1.10.2014 ορίζεται ότι:

«2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή

και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.[..]...»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [..]

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η

σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες). 3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής

για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων, -Η χρήση τραπεζικής επιταγής, -Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού. 4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους, οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. [...]. 6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό,

κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή ή περιορίζουν ή αναστέλλουν τη φορολογική υποχρέωση φέρει ο φορολογούμενος (ΣτΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣτΕ 2318/2018 Ολομ

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δαπάνη ύψους 2.480,00€ που αφορά το TIM με αρ.2017 εκδόσεως του, νομίμως εκπέσθηκε από τα ακαθάριστα έσοδά του και προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει εκτύπωση τραπεζικής κίνησης του λογ. ...της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ για την απόδειξη της τραπεζικής πληρωμής με επιταγή.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι νομίμως εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπάνες μισθοδοσίας για το έτος 2017 ύψους 10.832,27€ και για το έτος 2018 ύψους 13.210,08€ τις οποίες κατέβαλε με μετρητά λόγω απαίτησης του υπαλλήλου του.

Από τον γενόμενο έλεγχο της φορολογικής αρχής δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους **19.802,94€**, για το έτος **2017** και ύψους **18.350,57€** για το έτος **2018** (όπως αποτυπώνονται στις σελ 22-35 της από 30.11.2023 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος) για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (ταξί και κατασκευή τεντών) και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικές διαφορές, ως κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	2017		2018	
	Δραστηριότητα Ταξί	Κύρια δραστηριότητα	Δραστηριότητα ταξί	Κύρια δραστηριότητα
Άρθ. 23 περ.β' Ν. 4172/2013		2.532,64		4.689,66
Άρθ. 23 περ.ιβ' Ν. 4172/2013	20,16	743,72		187,64
Άρθ. 23 περ.ιδ' Ν. 4172/2013	10.832,27		13.210,08	
Άρθ. 22 Ν. 4172/2013	180,36	5.493,79	51,83	211,36

ΣΥΝΟΛΟ	11.032,79	8.770,15	13.261,91	5.088,66
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	19.802,94 €		18.350,57 €	

Όσον αφορά τη δαπάνη καθαρής αξίας 2.000,00€ και ΦΠΑ 480,00€ που αφορά το TIM με αρ.-2017 που εξέδωσε η επιχείρηση του ..., επειδή ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία πληρωμής μέσω τραπεζικής αφού από μόνη της η εκτύπωση της τραπεζικής κίνησης του λογ.της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ δεν αποτελεί ικανό αποδεικτικό στοιχείο χωρίς το σχετικό στοιχείο πληρωμής, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδά του εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 με την προσθήκη αυτής στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, όμως για δαπάνες συνολικής αξίας 10.832,27€ φορολογικού έτους 2017 και συνολικής αξίας 13.210,08€ φορολογικού έτους 2018 που αφορούν τις καταβληθείσες αμοιβές στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, ο προσφεύγων ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής της παρ.1 περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 για δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικές διαφορές.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για τις λοιπές δαπάνες δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οί Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οί Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα,

το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, εν προκειμένω κρίνονται ως μη εκπιπόμενες οι δαπάνες μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 23 περ. ιδ' του Ν. 4172/2013 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 72 Ν. 4446/2016, την οποία η φορολογική αρχή ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόσει κατά τα έτη 2017 και 2018.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της ισότητας, προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./ **12.01.2024** ενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017**, β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, γ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 - 31.12.2017**, δ) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 - 31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Βάσει ελέγχου Ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	9.480,32	3.259,20
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	4.740,16	1.629,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.244,45	566,47
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	16.464,93	5.455,27

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

β) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Βάσει ελέγχου Ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσό σε €
Διαφορά φόρου	12.673,14	3.028,25
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	6.336,57	1.514,12

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.553,48	395,46
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	21.563,19	4.937,83

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

γ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2017 -31.12.2017** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Διαφορά φόρου	5.014,74	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	2.507,37	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.522,11	0,00
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	4.608,87	3.946,88

δ) Η με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018 -31.12.2018** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Διαφορά φόρου	12.022,67	3.718,59
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022	6.011,34	1.859,30
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.034,01	5.577,89
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	4.704,06	4.704,06

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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