



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 20/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1379

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-332246  
E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://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 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου Κατσικά Ιωαννίνων, κατά : α) των με αριθμ. .... και ..... /**20-12-2023** και ..... /**07-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2017 και 2018, και β) των με αριθμ. .... και ..... /**20-12-2023** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από **19-01-2024** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. .... /**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 1.844,67€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 922,34€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 2.767,01€.

Με την αριθμ. .... /**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 2.040,29€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 1.020,15€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 3.060,44€.

Με την αριθμ. .... /**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 2.012,38€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.006,19€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 3.018,57€.

Με την αριθμ. .... /**20-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 2.228,18€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.114,09€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 3.342,27€.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της με αριθμ. .... /09-03-2023 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 που διενεργήθηκαν για τα υπό κρίση έτη, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων με δημοσίας χρήσης επιβατικό όχημα (Ε.Δ.Χ. – ΤΑΞΙ), κρίθηκε αναγκαίος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με τη μέθοδο της αρχής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4987/2022) καθότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ήτοι, το δηλούμενο εισόδημά του στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Κατόπιν εφαρμογής της ως άνω μεθόδου, τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκαν στο ύψος των 14.624,30€ και τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 στο ύψος των 15.996,27€, ενώ το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκε για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, στο ύψος των 8.803,96€ και 9.757,95€, έναντι δηλωθέντων κερδών ύψους 419,05€ και 483,87€, αντίστοιχα. Παράλληλα επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές για τα υπό κρίση έτη με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τις επαληθεύσεις με βάση τις γενικές διατάξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ...../19-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων αυτών εκθέσεων ελέγχου - Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Πλημμελής, εσφαλμένη, παράνομη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα το σύνολο της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου πάσχει από πλημμέλειες και ακυρότητες, καθόσον ενώ η εντολή ελέγχου όριζε τη διενέργεια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, ουδέποτε αυτός διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις του, ήτοι στην έδρα της επιχείρησής του, όπως θα έπρεπε να είχε γίνει κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 25 ΚΦΔ.

2. Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων αυτών εκθέσεων ελέγχου - Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Μη αναφορά της αιτιολογίας στο σώμα της πράξης και παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω προβολής αιτιάσεων το πρώτον με τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου.

3. Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων αυτών εκθέσεων ελέγχου - Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Πλημμελής, εσφαλμένη, παράνομη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο έλεγχος ερμηνεύει εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 Ν. 4172/2013, αφού θεωρεί ότι επειδή παρουσιάζει ζημίες από την επιχειρηματική του

δραστηριότητα για τα έτη 2017, 2018, επειδή το περιθώριο κέρδους του για τα έτη 2017 και 2018 παρουσιάζει αρνητικό πρόσημο και επειδή από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων και την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος προκύπτει προστιθέμενη διαφορά δαπανών, ώστε να φορολογείται με τεκμήρια, θα πρέπει να προσδιορισθεί εν προκειμένω στην περίπτωση του και για τους ανωτέρω λόγους το εισόδημά του με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ. Τα ως άνω έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τα όσα ο ίδιος ο έλεγχος αναγράφει στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ως προς την ενδελεχή εξέταση των πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014 και που προέβη ο έλεγχος για επαλήθευση συναλλαγών καθώς και για πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση γι' αυτόν, από τις οποίες δεν προέκυψαν ευρήματα (σελ. 6 από 41 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Όμως η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 θέτει ρητά και αναντίρρητα μία προϋπόθεση για την εφαρμογή της: να μην επαρκεί το δηλούμενο εισόδημα για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Επομένως, απαιτείται για τη συνδρομή ή μη της εν λόγω ρητής προϋπόθεσης του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/20213 να προσδιορισθεί το δηλούμενο εισόδημα κι όχι το τεκμαρτό εισόδημα, καθώς και οι προσωπικές και όχι οι οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης και στη συνέχεια να διαπιστωθεί αν το δηλούμενο εισόδημα επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Σφάλει επομένως ο έλεγχος καθώς ο ερμηνεύει και εφαρμόζει εσφαλμένα την παρ. 2 του άρθρου 28 ν. 4172/2013, υπερβαίνει τα όρια που τίθενται από το νομοθέτη αναφορικά με τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για τη δυνατότητα προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 ν, 4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, αφού η προϋπόθεση που τίθεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 είναι ποσό του δηλούμενου εισοδήματος να μην επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

4. Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων αυτών εκθέσεων ελέγχου - Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Πλημμελής, εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής του άρθρου 27 ν. 4987/2022.

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :**

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **23 παρ. 1 του ν. 4987/2022**, 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. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

**Επειδή** περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **24 του ν. 4987/2022**, ορίζεται ότι : «1. 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....

**Επειδή**, ο ισχυρισμός, περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω μη διενέργειας του ελέγχου στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον με τη σχετική εντολή δίδεται η δυνατότητα στον έλεγχο να ελέγξει και επιτοπίως την ελεγχόμενη οντότητα, πλην όμως δεν δεσμεύεται να ολοκληρώσει τον έλεγχο στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου, αλλά τούτο εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του ελέγχου. Πέραν τούτου, από τη διενέργεια του ελέγχου εκτός

των εγκαταστάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, δεν προκαλείται δυσχέρεια στη λειτουργία της επιχείρησης, πολλώ δε μάλλον, στην προκειμένη περίπτωση, όπου ο προσφεύγων παρέχει υπηρεσίες TAXI, ενώ η δηλωθείσα έδρα είναι η διεύθυνση κατοικίας του. Σε κάθε δε περίπτωση, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος διότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5, περίπτωση β' του Κ.Διοκ.Δικ., η ακύρωση πράξης για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο και την διαδικασία έκδοσής της, είναι δυνατή μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, προϋπόθεση που δεν συντρέχει εν προκειμένω, εφόσον ο προσφεύγων ουδόλως επικαλείται οποιαδήποτε σχετική βλάβη.

**Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :**

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022, 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** περαιτέρω, με τις διατάξεις της αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ), παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας". Μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής : « Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων

από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), 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.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής

**Επειδή**, η αιτιολογία των πράξεων δεν απαιτείται να αναφέρεται στο σώμα αυτών, αλλά προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, και επί των οποίων εδράζονται οι εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις. Οι εκθέσεις αυτές, είναι πλήρως αιτιολογημένες, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 του ν. 4987/2022 αλλά και με τις επιταγές του άρθρου 17 του ΚΔΔ, συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τον νόμο, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, πριν την έκδοση και κοινοποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, του είχαν κοινοποιηθεί το με αριθμ. .../13-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου για την ελεγχόμενη περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2018 και οι σχετικοί προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος/προστίμων εισοδήματος και ΦΠΑ. Ωστόσο, το ανωτέρω κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων δεν ήταν πλήρως αιτιολογημένο, διότι δεν περιλάμβανε όλα τα συγκεντρωθέντα αποδεικτικά στοιχεία που θα οδηγούσαν με ασφάλεια τη Διοίκηση στην έκδοση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμού φόρου, επί των οποίων δικαιούται να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό. Συνεπώς, θα πρέπει οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις και οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου να ακυρωθούν, αφού παραβιάζεται ευθέως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του, καθότι δεν περιλαμβανόταν έστω και συνοπτικά στο σώμα αυτών και στο συνοδευόμενο αυτών σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του έτους 2017, στην οποία για πρώτη φορά αναφέρεται η φορολογική αρχή παρανόμως και πλημμελώς με την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, σε αντίθεση με όσα ρητά ορίζονται στο άρθρο 28 παρ. 1 ν. 4987/2022, με αποτέλεσμα να προκαλείται ευθεία και άμεση βλάβη σε αυτόν με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, βλάβη η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.

Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι, ενόψει της φύσης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ως σχεδίου της οριστικής καταλογιστικής πράξης (άλλως ως πράξη προπαρασκευαστική του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού), αυτός περιλαμβάνει συνοπτικά τα ευρήματα του ελέγχου, ενώ στερείται εκτελεστότητας. Επιπλέον, από την επισκόπηση του με αριθμ...../13-11-2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (σελ. 13-16) και των από 20/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 40) και ΦΠΑ (σελ. 29), προκύπτει ότι τα αποτελέσματα των προσωρινών προσδιορισμών του ελέγχου ταυτίζονται με τα αντίστοιχα, οριστικά και ως εκ τούτου ουδεμία παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασής του υφίσταται. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της προηγούμενης ακρόασής του, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ,



του παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά του δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή φόρων και των προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι καταλογισθέντες φόροι και τα πρόστιμα, που του επιβλήθηκαν δεν υφίστανται.

Επιπλέον, προβάλλεται ότι, στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εμπεριέχεται έγγραφο της εισήγησης για την επιλογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, το οποίο διαφοροποιείται, συγκρινόμενο με την εκδοθείσα από 02/11/2023 εισήγηση. Συγκεκριμένα, στην πρώτη (έκθεση ελέγχου), στον πίνακα που αφορά τα ποσά δαπανών για το 2017 και συγκεκριμένα τις δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049-050) αναγράφεται το ποσό 217,04€ για το σύζυγο και 4.498,60€ για τη σύζυγο και σύνολο 4.715,04€, ενώ στη δεύτερη (εισήγηση) αναγράφονται ως δαπάνες, ποσό 2.000,00€ για το σύζυγο και 0,00€ για τη σύζυγο και σύνολο 2.000,00€, οπότε είναι εμφανώς διαφοροποιημένη και αυθαίρετα τροποποιημένη η συνημμένη στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εισήγηση, σε σχέση με την εκδοθείσα από 02/11/2023 εισήγηση της ελέκτριας, προβαίνοντας σε παράνομη μεταβολή και αλλοίωση του περιεχομένου της αρχικής εισήγησης.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό αναφέρουμε ότι, τόσο από το περιεχόμενο της από 20/12/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όσο και από της από 02/11/2023 εισήγησης επιλογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1050/2014, προκύπτει ότι πράγματι εκ παραδρομής έχει γραφεί στη δεύτερη (εισήγηση) και συγκεκριμένα στην ενότητα Ε (ποσά δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα) του πίνακα των δηλούμενων εισοδημάτων και των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης για το φορολογικό έτος 2017, το ποσό των 2.000,00€ για το σύζυγο και 0,00€ για τη σύζυγο και σύνολο 2.000,00€, αντί του ορθού, όπως αναγράφηκε στην οικεία έκθεση εισοδήματος, 217,04€ για το σύζυγο και 4.498,60€ για τη σύζυγο, σύνολο 4.715,04€ (σελ. 16 της έκθεσης). Πέραν του ότι το λάθος, αποτυπώθηκε σε εσωτερικό έγγραφο της υπηρεσίας, αυτό είναι απεικονιστικό και όχι ουσιαστικό, σημειώνεται ότι, ο προσφεύγων δεν υπέστη καμία βλάβη, καθότι στην έκθεση ελέγχου μεταφέρθηκαν τα σωστά στοιχεία των δαπανών αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών, όπως αναγράφονται στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

**Επειδή**, επιπροσθέτως με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ότι, στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ παραλείπεται η αντίκρουση των απόψεων που κατέθεσε (σελ. 27 από 30 αυτής), παραπέμποντας ο έλεγχος στα όσα έχει αναπτύξει στην Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος, παρόλο που από το νόμο όφειλε αυτοτελώς και εκτενώς να αναφερθεί στα όσα αναγράφονται στις εμπρόθεσμα κατατεθειμένες έγγραφες απόψεις (αντιρρήσεις) του, χωρίς να παραπέμπει σε άλλο έγγραφο, αφού κάθε φορολογία έχει αυτοτέλεια, κάθε

καταλογιστική πράξη παράγει αυτοτελείς έννομες σε βάρος του συνέπειες και κάθε έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της δυσμενούς καταλογιστικής πράξης.

**Επειδή** από τις κείμενες διατάξεις που ορίζουν τον τύπο του προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, προκύπτει ότι το σημείωμα διαπιστώσεων, καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν, ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του, θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

**Επειδή**, από τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στις οικείες εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις απόψεις του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών προσδιορισμών, απαντώντας αιτιολογημένα επ'αυτών στην αντίστοιχη με τους προβληθέντες ισχυρισμούς, έκθεση ελέγχου. Συγκεκριμένα στην από 20/12/2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 27) αναφέρονται τα εξής :

*«Η αντίκρουση του υπομνήματος, το οποίο ουσιαστικά αμφισβητεί τις προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, όπως ορίζονται στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, έχει αναπυχθεί εκτενώς στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία καταγράφονται αναλυτικά, εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα, τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών.*

*Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται ότι ο παρών έλεγχος, δυνάμει της υπ'αρ. .../9-3-2023 εντολής για διενέργεια φορολογικού ελέγχου εισοδήματος (ν.4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ν.4308/2014), πραγματοποιήθηκε με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της απόφασης Α. 1293/2019 (ΦΕΚ Β'3085/31-07-2019), σε όλα τα παραπάνω αντικείμενα, ενώ όπως ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 11 της Α. 1293/2019, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα του ελεγχόμενου προσδιορίζεται με μία εκ των πέντε (5) έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4987/2022. Επιπροσθέτως, υπενθυμίζουμε ότι στο άρθρο 7 της Α. 1008/20-01-2020 που αφορά στον έλεγχο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού αναφέρεται ότι, εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των εκροών και του φόρου προστιθέμενης αξίας.*

*Συμπερασματικά, το με αριθμό ..... /2023 έγγραφο υπόμνημα του ελεγχόμενου, το οποίο υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, συνέπεια του με αριθμό .../2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων που νομίμως του κοινοποιήθηκε, δεν παραθέτει κάποιο νέο στοιχείο, ικανό να επηρεάσει τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ και ως εκ τούτου ο έλεγχος προχωρά στην έκδοση του οριστικού προσδιορισμού του ΦΠΑ για τα έτη 2017-2018, χωρίς καμία διαφοροποίηση στο περιεχόμενο των πράξεων.»*

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω καμία πλημμέλεια των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου υφίσταται, ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό :**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, 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

[..]

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

**Επειδή**, ακολούθως, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 23 του ν.4987/2022, εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεοδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον 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 Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»+

**Επειδή**, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα εξής: «1.Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

[...]

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 ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **A.1008/27-1-2020** απόφαση 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, ορίζονται τα εξής :«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. 4174/2013, 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 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύνата να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Άρθρο 5 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα.

Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων

κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

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 2016/31.01.2020** εγκύκλιο 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)» διευκρινίστηκε ότι: « Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοίμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του 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). .....

.... 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. ....».

#### **Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.

#### **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.....»



**Επειδή**, στο **άρθρο 28 του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, περαιτέρω, 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**, ακολούθως, στο **άρθρο 65 του ν.4987/2022**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων με δημοσίας χρήσεως επιβατικό όχημα (Ε.Δ.Χ. – TAXI), η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Όπως προκύπτει από τις από 20/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, πέραν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των γενικών διατάξεων του ν. 4172/2013, διενεργήθηκε και έλεγχος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, καθόσον διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του για τα έτη αυτά, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών τους δαπανών. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων και των δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι και για τα δύο ελεγχόμενα έτη 2017-2018 τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων είναι αρνητικά, η οντότητα δηλαδή εμφανίζει τα παρακάτω φορολογικά αποτελέσματα :

	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b>		
<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>		

α. Παροχή Υπηρεσιών	6.239,39	6.712,19
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	6.239,39	6.712,19
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ-ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ Α ΥΛΩΝ		
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>		
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	6.470,34	6.403,34
Αποσβέσεις	0,00	474,98
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	6.470,34	6.878,32
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>-230,95</b>	<b>-166,13</b>
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	-3,70%	-2,4%
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	650,00	650,00
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ Η΄ΖΗΜΙΕΣ</b>	<b>419,05</b>	<b>483,87</b>

Για το **φορολογικό έτος 2017**, σύμφωνα με την κατάσταση οικονομικών στοιχείων (Ε3), ο προσφεύγων δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 6.239,39 € και λοιπές δαπάνες 6.470,34 €. Συνεπώς, οι ζημίες του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε **230,95 €**.

Για το **φορολογικό έτος 2018**, σύμφωνα με την κατάσταση οικονομικών στοιχείων (Ε3), ο προσφεύγων δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 6.712,19 € και λοιπές δαπάνες 6.878,32 €. Κατά συνέπεια, οι ζημίες του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε **166,13 €**.

Επιπλέον, το καθαρό περιθώριο κέρδους και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, όπως φαίνεται και στον πίνακα κατάστρωσης αποτελεσμάτων της παραγράφου 4.3, παρουσιάζει αρνητικό πρόσημο. Επίσης από τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντα και την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά δαπανών, αφού το ποσό του συνολικού δηλούμενου εισοδήματος για κάθε ελεγχόμενο έτος, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (άρθρο 28 παρ. 2 Ν.4172/2013). Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη, τα εισοδήματα του προσφεύγοντα και της συζύγου του, καθώς και τις αντικειμενικές δαπάνες του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, συνέταξε τους παρακάτω πίνακες :

Φορολογικό έτος 2017

	0 σύζυγος	Η σύζυγος	Σύνολο
<b>A. Συνολικό Εισόδημα ανά πηγή</b>			
Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και ημερομίσθια (κωδ.301-302)	0,00	2.601,05	2.601,05
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική δραστηριότητα (κωδ.425)	6.239,39	0,00	6.239,39
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δρ/τα (κωδ.401)	419,05	0,00	419,05
Φόροι που παρακρατήθηκαν	0,00	0,00	0,00
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>419,05</b>	<b>2.601,05</b>	<b>3.020,10</b>
<b>B. Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα</b>			
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ. 667-668)	2,79	0,007	2,86
Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης (κωδ.675-676)	0,41	0,01	0,42
<b>Γ. Προσθετά πληροφοριακά στοιχεία εισοδήματος</b>			
Εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο (κωδ:619-620)	0,00	63,85	63,85
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (κωδ:617-618)	160,02	0,00	160,02
Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται του φό- ρου(κωδ.787)	8.200,00	0,00	8.200,00

<b>Δ. Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης</b>			
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτου (κωδ:852)	2.000,00	0,00	2.000,00
<b>Ε.Ποσά δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα</b>			
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049-050)	217,04	4.498,60	4.715,04

Φορολογικό έτος 2018

<b>A. Συνολικό Εισόδημα ανά πηγή</b>	<b>0 σύζυγος</b>	<b>Η σύζυγος</b>	<b>Σύνολο</b>
Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς και ημερομίσθια (κωδ.301-302)	0,00	3.180,37	3.180,37
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική δραστηριότητα (κωδ.425)	6.712,19	0,00	6.712,19
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δρα/τα (κωδ.401)	483,87	0,00	483,87
Φόροι που παρακρατήθηκαν	0,00	0,00	0,00
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>483,87</b>	<b>3.180,37</b>	<b>3.664,24</b>
<b>B. Μερισμάτα - τόκοι - δικαιώματα</b>			
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (κωδ. 667-668)	3,45	0,04	3,49
Φόρος που παρακρατήθηκε για τόκους ημεδαπής προέλευσης (κωδ.675-676)	0,51		0,51
<b>Γ. Προσθετά πληροφοριακά στοιχεία εισοδήματος</b>			
Εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο (κωδ:619-620)	0,00	1.501,54	1.501,54
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (κωδ:617-618)	1.680,00	0,00	1.680,00
Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται του φό-ρου(κωδ. 787)	0,00	0,00	
<b>Δ. Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης</b>			
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτου (κωδ:852)	2.000,00	0,00	0,00
<b>Ε.Ποσά δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα</b>			
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ.049-050)	81,56	3.461,18	3.542,74

Από τα παραπάνω εκτεθέντα η φορολογική αρχή κατέληξε στη κρίση, ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 και στην παράγραφο «Πρόσθετες Ελεγκτικές Επαληθεύσεις» περιγράφεται αναλυτικά η επιλογή της κατάλληλης έμμεσης μεθόδου, καθώς και η διαδικασία που έλαβε χώρα για τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας, αφενός, τον ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και αφετέρου, ότι δεν υφίσταται αιτιολογία των πράξεων. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι ο έλεγχος ερμηνεύει εσφαλμένα τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 Ν. 4172/2013, θεωρώντας ότι οι ζημιές από την επιχειρηματική του δραστηριότητα για τα έτη 2017, 2018, το αρνητικό περιθώριο κέρδους, η προστιθέμενη διαφορά δαπανών και η φορολόγηση με τεκμήρια, συνιστούν

λόγους προσφυγής σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4987/2022. Ωστόσο αναφέρει ότι τα ως άνω, έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τα όσα ο ίδιος ο έλεγχος αναγράφει στη συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ως προς την ενδελεχή εξέταση των πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014, από τις οποίες δεν προέκυψαν ευρήματα (σελ. 6 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Επομένως, απαιτείται για τη συνδρομή ή μη της εν λόγω ρητής προϋπόθεσης του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/20213 να προσδιορισθεί το δηλούμενο εισόδημα κι όχι το τεκμαρτό εισόδημα, καθώς και οι προσωπικές και όχι οι οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης και στη συνέχεια να διαπιστωθεί αν το δηλούμενο εισόδημα επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Αν ο νομοθέτης ήθελε να συμπεριλάβει στις δαπάνες διαβίωσης και τις οικογενειακές, θα το ανέγραφε ρητά, ούτε βεβαίως στην έννοια των προσωπικών δαπανών περιλαμβάνονται και οι οικογενειακές, όπως εσφαλμένα θεωρεί ο έλεγχος.

Ως προς τα ως άνω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπα Ε1) του προσφεύγοντος και της συζύγου του, το εκκαθαριστικό σημείωμα των φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και από το σύστημα taxis (υποσύστημα εσόδων), για τα δηλωθέντα εισοδήματα και τις πραγματικές οικογενειακές δαπάνες, προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα :

Για το φορολογικό έτος 2017

εισοδήματα	υπόχρεου	συζύγου
Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα	2,79	0,07
εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημίες)	-230,95	
Μισθωτή εργασία - συντάξεις		2.601,05
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (κωδ. 660) πράσινες και λοιπές ενισχύσεις	160,02	63,85
<b>Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος</b>	0,00	2.664,97
<b>Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα</b>	<b>2.664,97</b>	
δαπάνες		
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Έτους 2016	372,89	
ΕΝΦΙΑ έτους 2017	22,11	
Τέλη κυκλοφορίας (INP ..... και ΤΑΕ.....)	410,00	
Δαπάνες κωδικού 049	217,04	
Δαπάνες κωδικού 050		4.498,60
<b>Σύνολο δαπανών</b>	<b>1.022,04</b>	<b>4.498,60</b>
<b>Σύνολο οικογενειακών δαπανών</b>	<b>5.520,64</b>	

Για το φορολογικό έτος 2018

εισοδήματα	υπόχρεου	συζύγου
Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα	3,45	0,04
εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημίες)	-166,13	
Μισθωτή εργασία - συντάξεις		3.180,37
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (κωδ. 660) πράσινες και λοιπές ενισχύσεις	1.680,00	1.501,54
<b>Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος</b>	<b>1.517,32</b>	<b>4.681,95</b>
<b>Συνολικό δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα</b>	<b>6.199,27</b>	
δαπάνες		
Πληρωμή φόρου εισοδήματος φορολ. Έτους 2017	834,38	
ΕΝΦΙΑ έτους 2017		
Τέλη κυκλοφορίας (ΙΝΡ .... και ΤΑΕ.....)	410,00	
Δαπάνες κωδικού 049	81,56	
Δαπάνες κωδικού 050		3.461,18
<b>Σύνολο δαπανών</b>	<b>1.325,94</b>	<b>3.461,18</b>
<b>Σύνολο οικογενειακών δαπανών</b>	<b>4.787,12</b>	

**Επειδή**, περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση εισοδήματος (σελ. 6), από την ενδελεχή εξέταση των πληροφοριών και στοιχείων που είναι καταγεγραμμένα στις βάσεις δεδομένων της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1033/2014, δεν προέκυψαν ευρήματα.

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, διαπιστώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2017, το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Αντιθέτως, για το φορολογικό έτος 2018, το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Κατόπιν τούτου τα ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2018, θα πρέπει να προσδιοριστούν στο ύψος των ακαθάριστων εσόδων των λογιστικών αρχείων (6.712,19€), ενώ τα φορολογητέα αποτελέσματα προ των φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα στο ύψος των -166,13€ και μετά τη φορολογική αναμόρφωση σε 483,87€.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, ως προς την έννοια των προσωπικών δαπανών, αναφέρουμε τα εξής :

**Επειδή**, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17.2.2014, με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι : *Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες: ..[...]*

• *Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.*

*Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές ) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.»*

**Επειδή**, αξίζει να σημειωθεί ότι στην προκειμένη περίπτωση, ακόμη και αν ληφθούν υπόψη μόνο οι προσωπικές (όχι οικογενειακές) δαπάνες του προσφεύγοντα, το δηλούμενο εισόδημά του για το φορολογικό έτος 2017, το οποίο είναι μηδενικό, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής ύψους 1.022,04€, όπως αυτές προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα ότι ο έλεγχος, στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στην ανωτέρω υπεύθυνη δήλωσή του για να εξαγάγει το συμπέρασμα σχετικά με τη μέση κατανάλωση καύσιμης ύλης, χωρίς να ληφθούν υπόψη η παλαιότητα του οχήματος, τα τελεσθέντα δρομολόγια εντός και εκτός πόλης, με φορτίο ή χωρίς φορτίο, κλπ, στοιχεία καθοριστικά για τον προσδιορισμό της μέσης κατανάλωσης σε πετρέλαιο κίνησης του οχήματος και την εξαγωγή ασφαλών και πλήρως τεκμηριωμένων αποτελεσμάτων. Επιπλέον ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δελτία τεχνικού ελέγχου και τις βεβαιώσεις που έχουν εκδοθεί από το ΙΚΤΕΟ ..... κατά τον έλεγχο του οχήματος του, σε ετήσια βάση τα οποία αποτελούν - σύμφωνα με όσα αναφέρει ο έλεγχος - ένδειξη για τα διανυόμενα χιλιόμετρα του οχήματος, αποτυπώνοντας όμως τα διανυόμενα χιλιόμετρα όχι αυτοτελώς κατά έτος, ήτοι από 1/1/2017 έως 31/12/2017 και από 1/1/2018 έως 31/12/2018, αλλά σύμφωνα με την ημερομηνία ελέγχου στο ΚΤΕΟ ήτοι από 11/3/2017 έως 16/3/2018 και από 16/3/2018 έως 20/3/2019, αναμειγνύοντας τα χιλιόμετρα δύο διαφορετικών φορολογικών ετών, με συνέπεια να μην είναι σαφή τα στοιχεία για κάθε έτος ξεχωριστά.

Σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία της οντότητας, και έπειτα από εξέταση των τιμολογίων αγοράς επέδωσε στις 3.11.2023 το με αριθ. πρωτ. .... /2023 Αίτημα Παροχής Στοιχείων, με το οποίο καλούσε τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τις τεχνικές προδιαγραφές αναφορικά με την κατανάλωση καυσίμου (πετρελαίου κίνησης - DIESEL), του με αριθμ. κυκλοφορίας ΤΑΕ ..... Ε.Δ.Χ. (ΤΑΧΙ) μάρκας ....., τύπου 1ΜΑΑΑSVΧ01, μοντέλου 2005, κυλινδρισμού 1896 cm<sup>3</sup>. Ο προσφεύγων, ανταποκρίθηκε στο παραπάνω Αίτημα Παροχής Στοιχείων του ελέγχου, με το με αριθ. πρωτ. .... /2023 Απαντητικό Έγγραφο - Υπεύθυνη Δήλωση στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

*« Η κατανάλωση σε καύσιμη ύλη (πετρέλαιο - Diesel) του με αριθμ. κυκλοφορίας ΤΑΕ ..... οχήματος - Ταξί είναι ότι στα 10 λίτρα βγάζει 100 χιλιόμετρα και στο 1 λίτρο αντίστοιχα βγάζει κατ 'αναλογία 10χιλιόμετρα».*

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων στη φορολογία εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 έλαβε υπόψην του, αυτούσιες τις πληροφορίες και τα στοιχεία του υπομνήματος, για την ακριβή κατανάλωση σε πετρέλαιο κίνησης του με αριθμ. κυκλοφορίας ΤΑΕ ..... Οχήματος - Ταξί, ήτοι ότι με ένα (1) λίτρο πετρελαίου το όχημα διανύει 10 χιλιόμετρα:

Περαιτέρω, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 ήταν σε λειτουργία η ΦΤΜ - ΤΑΞΙΜΕΤΡΟ τύπου ..... SIK-FISK η οποία ήταν παρωχημένης τεχνολογίας αναφορικά με τα πληροφοριακά στοιχεία που κατέγραφε στα δελτία ημερήσιας κίνησης (Ζ) όπως είναι τα ακριβή διανυόμενα χιλιόμετρα μίσθωσης και η σημαία (αριθμός διαδρομών ανά ημέρα).

Από τα προσκομιζόμενα λογιστικά αρχεία ο έλεγχος κατέγραψε τα παραστατικά αγοράς πετρελαίου που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ως δαπάνες για την εξυπηρέτηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, όπου διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων αγόρασε συνολική ποσότητα καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης DIESEL) 2.425,309 λίτρων, για τα οχήματα δημοσίας χρήσης που κατείχε την συγκεκριμένη χρονική περίοδο(ΤΑΕ.....). Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του υπομνήματος, ήτοι το γεγονός ότι το Ε.Δ.Χ.-ΤΑΧΙ τύπου ....., μοντέλου 2005, κυλινδρισμού 1896 cm<sup>3</sup>, για να διανύσει 10 χιλιόμετρα καταναλώνει 1 λίτρο πετρελαίου, ο έλεγχος ανήγαγε τα λίτρα πετρελαίου που καταναλώθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους σε διανυόμενα χιλιόμετρα. Με βάση την αναγωγή αυτή και γνωρίζοντας την τιμή πώλησης της παρεχόμενης υπηρεσίας, ήτοι 0,60 €/χλμ (καθαρή αξία), όπως έχει καθοριστεί με βάση την υπ'αριθμ. .... /..... /2014 απόφαση του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα του εν λόγω έτους(2017). Επιπροσθέτως, συνυπολόγισε και το ελάχιστο κόμιστρο ανά διαδρομή (σημαία) η οποία έχει καθοριστεί στο 1,05 €. Ωστόσο, επειδή το υπ' αριθμ. .... ταξίμετρο, το οποίο ήταν σε λειτουργία το 2017 ήταν παρωχημένης τεχνολογίας και εξέδιδε αποδείξεις χωρίς πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία όπως είναι τα ακριβή διανυόμενα χιλιόμετρα μίσθωσης και η σημαία (αριθμός διαδρομών ανά ημέρα), ο έλεγχος θεώρησε ότι οι διαδρομές ήταν τόσες, όσοι και οι ανεφοδιασμοί του οχήματος σε πετρέλαιο κίνησης. Σύμφωνα με την καταγραφή των φορολογικών στοιχείων, πραγματοποιήθηκαν

συνολικά 69 ανεφοδιασμοί, οπότε 69 θεωρήθηκε ότι ήταν και οι ελάχιστες διαδρομές του έτους. Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2017, ως εξής:

Σύνολο λίτρων που καταναλώθηκαν (α)	2.425,309
Μέση διανυόμενη απόσταση ανά λίτρο (β)	10χλμ
Διανυθέντα χιλιόμετρα (γ) =(α χ β)	24.253,09χλμ.
Κόμιστρο ανά χιλιόμετρο (δ)	0,6
Συνολικό κόμιστρο (ε) = (γ) χ (δ)	14.551,85
Σταθερό ποσό εκκίνησης χρέωσης κομίστρου (στ)	1,05
Διαδρομές (ζ)	69
Σταθερό ποσό εκκίνησης (καθαρή αξία) (η)=(στ) χ (ζ)	72,45
<b>Συνολική αξία (θ) =(ε) +(η)</b>	<b>14.624,30</b>
Φ.Π.Α. (24%)	3.509,83

**Επειδή** όπως προκύπτει από τις από 20/12/2023 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος έλαβε πράγματι στοιχεία από το ΙΚΤΕΟ ..... , ωστόσο κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, περιορίστηκε στα τιμολόγια αγορών καυσίμων τα οποία εκδόθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 20-21 της οικείας έκθεσης εισοδήματος, και στην μετατροπή των αγορασθέντων λίτρων σε χιλιόμετρα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης αποτύπωσης των διανυόμενων χιλιομέτρων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, με βάση τις αναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι, για την εφαρμογή της μεθόδου της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (καύσιμα) σε εκροή (υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής (λίτρου καυσίμου) που απαιτείται για τη διανυόμενη απόσταση, λαμβάνοντας ως κύρια πηγή πληροφοριών τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης, ήτοι, στοιχεία που προέκυψαν από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου, καθώς και από πληροφορίες και διευκρινήσεις που παρασχέθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα κατά τα οριζόμενα της εγκυκλίου Ε. 2016/2020.

**Επειδή**, επιπλέον αξίζει να σημειωθεί ότι ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, έλαβε υπόψη του αυτούσια τα στοιχεία του υπομνήματος του προσφεύγοντα (υπεύθυνη δήλωση) για την ακριβή κατανάλωση πετρελαίου κίνησης του οχήματός του, μάρκας ..... , τύπου 1MAAAVX01, μοντέλου 2005, κυλινδρισμού 1896cm<sup>3</sup>, ήτοι, ότι 1



λίτρο πετρελαίου αντιστοιχεί σε 10χλμ.

**Επειδή**, ο έλεγχος έλαβε στοιχεία και από τρίτες πηγές όπως το ΙΚΤΕΟ ..... , όπου με βάση τα δελτία τεχνικού ελέγχου και τις βεβαιώσεις, προέκυψε ότι σε κάθε ελεγχόμενο έτος (2017-2018), τα διανυόμενα χιλιόμετρα του TAXI, ήταν πάνω από 33.000χλμ., ωστόσο, ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης και προκειμένου τα αποτελέσματα να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα, υιοθέτησε το ευμενέστερο για την επιχείρηση σενάριο, ήτοι, τα 24.253,09χλμ., θεωρώντας, τα υπόλοιπα χιλιόμετρα είτε, ότι ήταν μη μισθωμένα, είτε ότι αφορούσαν σε προσωπικές του ανάγκες.

**Επειδή** η τεχνική έλεγχου που εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, δηλαδή ο συσχετισμός μεταξύ αγορασθείσας και καταλωθείσας ποσότητας καυσίμου και η μετατροπή της επιπλέον διαφοράς σε χιλιόμετρα, με τη αναλογία 10 λίτρων πετρελαίου κίνησης, ανά 100 χιλιόμετρα και την περαιτέρω εφαρμογή συντελεστή 0,6 επί των χιλιομέτρων για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας χωρίς την έκδοση στοιχείων, δεν αντίκειται στους κανόνες της οικονομικής και λογιστικής επιστήμης. Εξάλλου, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣΤΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως ανεμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

**Επειδή**, τέλος, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, τόσο ενώπιον της φορολογικής αρχής όσο και στην Υπηρεσία μας, ευνοϊκότερα στοιχεία αναλογίας, λίτρου πετρελαίου κίνησης / διανυόμενα χιλιόμετρα σε σχέση με εκείνα, όπως προσδιόρισε ο έλεγχος κατόπιν σχετικής πληροφορίας από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

#### **Αποφασίζουμε**

Τη μερική αποδοχή της από 19-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ .....

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

Επί της υπ' αριθμ. ..../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή : **2.767,01€** ( φόρος : 1.844,67€ + πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 : 922,34€).

Επί της υπ' αριθμ. ..../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου, τελών και εισφορών για καταβολή με βάση την παρούσα απόφαση: **0,00€**

Επί της υπ' αριθμ. ..../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή : **3.018,57€** ( φόρος : 2.012,38€ + πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022: 1.006,19€ ).

Επί της υπ' αριθμ. ..../20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, συνολικό ποσό φόρου για καταβολή με βάση την παρούσα απόφαση : **0,00€**

Επί των οφειλόμενων φόρων 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.