



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/01/2025

Αριθμός απόφασης: 113

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, θέση, κατά της υπ' αριθμ./29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ./29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 -31/12/2018 και της υπ' αριθμ./29-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του Αλεξανδρούπολης.

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

Επί της από 30/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1. Με την με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 5.689,10 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 2.844,55 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 412,08 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.945,73 €**.

2. Με την με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.038,87 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 1.019,44 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.058,31 €**.

3. Με την με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 11.484,27 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 5.742,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.226,40 €**.

4. Με την με αριθμό/**29-07-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 4.055,43 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ποσού 2.027,72, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.083,15 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και λοιπών φόρων και τελών φορολογικών ετών 2018 και 2019 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες οδικής μεταφοράς εμπορευμάτων».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 4.395,14 € στο φορολογικό έτος 2018 και 649,01 € στο φορολογικό έτος 2019, που αφορούν σε καταβολή αποδοχών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου. Ακολουθώντας, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχει περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους προσδιορισμού εισοδήματος, καθόσον οι προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το με αρ. πρωτ./01-07-2024 έγγραφο διευκρινίσεων του προσφεύγοντα και το με αρ.πρωτ./23-07-2024 υπόμνημά του, με το οποίο έγιναν εν μέρει δεκτές οι απόψεις του επί του επιδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα ύψους 248.703,79 € για το φορολογικό έτος 2018 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 235.858,80 € για το φορολογικό έτος 2019, ενώ παράλληλα, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος :

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 32 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) και του άρθρου 28 του ΚΦΕ (ν.4172/2013). Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες κατά το μέρος που έκριναν ότι συντρέχει λόγος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής του επιχείρησης κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 32 του ΚΦΔ (ν.5104/2024). Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς και μη νόμιμα αιτιολογημένες ως προς την επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της ατομικής του επιχείρησης κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.4174/2013). Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες διότι εφάρμοσαν εσφαλμένα τη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες λόγω παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου περί του δικαιώματος στην περιουσία της ΕΣΔΑ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή στο άρθρο 83 παρ. 31 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «31. Με απόφαση του Διοικητή: α) ...β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

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

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013: «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 στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

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

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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.

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

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Α.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, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, 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.».

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 ομοιόμορφη 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).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, διότι αν ο έλεγχος λάμβανε υπόψη την ρευστότητά του και αν είχαν συνυπολογιστεί τα πραγματικά φορολογητέα ή μη εισοδήματά του με αφαίρεση των πραγματικών δαπανών του της τελευταίας δεκαετίας, δεν θα είχε λόγο εφαρμογής της ανωτέρω μεθόδου. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω έμμεση τεχνική δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην επιχείρησή του διότι δεν έχει μόνο ένα πελάτη, ούτε μεταφέρει ένα προϊόν.

Επειδή, όπως προκύπτει, από τις από 29/07/2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, από τον έλεγχο των δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 εμφανίζει μόνο ζημίες. Επιπλέον, από την αξιοποίηση των δηλώσεων, αλλά και από τις πληροφορίες του συστήματος TAXIS, σχετικά με την πραγματοποίηση των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, διαπιστώθηκε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2018 - 2019, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών του δαπανών (σελίδες 24 και 25 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και εισηγήθηκε τη χρήση της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, για τους ακόλουθους λόγους :

- Για το φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων, κατά την εκκαθάριση της φορολογίας εισοδήματος, φορολογείται με προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 9.703,25€.
- Για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης.
- Για το φορολογικό έτος 2019 το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών προσωπικών δαπανών διαβίωσης.
- Η οντότητα εμφανίζει ζημιολόγους αποτελέσματα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Συγκεκριμένα κατά το 2018 ζημία ύψους 27.189,70€ επί ακαθαρίστων εσόδων 201.344,32€. Ο ΣΜΚ διαμορφώνεται στο 2,02% και ο ΣΚΚ στο -13,50%. Κατά το 2018 ζημία ύψους 7.934,31€ επί ακαθαρίστων εσόδων 219.305,93€. Ο ΣΜΚ διαμορφώνεται στο 9,82% και ο ΣΚΚ στο -3,62%. Ιστορικά η ελεγχόμενη οντότητα παρουσιάζει κατ' επανάληψη ζημιές από το φορολογικό έτος 2017 έως και το 2019, γεγονός που δε συνάδει με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και το σκοπό της ίδρυσής της που είναι το κέρδος
- Από τον έλεγχο των ΜΥΦ διαπιστώνεται μικρό πλήθος κύριων πελατών, καθώς και προμηθευτών, ικανό να ελεγχθεί και να γίνει χρήση κάθε διαθέσιμου πληροφοριακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, μπορούν να αντληθούν και να επεξεργαστούν με αξιοπιστία στοιχεία που σχετίζονται τόσο με την τιμολόγηση ανά διανυθέν χιλιόμετρο, όσο και με το κόστος μεταφοράς ανά χιλιόμετρο.
- Το γεγονός ότι η επιχείρηση είναι αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών.

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο αυτό και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή η επιλογή της μεθόδου της αρχής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών αιτιολογήθηκε πλήρως από τον έλεγχο, η οποία εφαρμόστηκε κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης (αρ. 13/2024 Απόφαση).

Επειδή, η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου αποτελεί μία εναλλακτική μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου με βάση τις γενικές διατάξεις, η χρήση της οποίας εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Ωστόσο, με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 και με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, ο νομοθέτης εξειδίκευσε τις προϋποθέσεις επιλογής των υποθέσεων που θα ελεγχθούν με εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σύμφωνα με αυτό, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου «μπορούν» να εφαρμοστούν εάν συντρέχει μία τουλάχιστον

εκ των προϋποθέσεων της συγκεκριμένης διάταξης, μεταξύ αυτών και η παράγραφος 2 του ως άνω άρθρου και νόμου.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αποτελούν απλώς **κριτήρια** επιλογής των υποθέσεων, για τις οποίες ο έλεγχος μπορεί να προσδιορίσει το εισόδημα με έμμεσες τεχνικές. Σε ότι αφορά την προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 γίνεται η σύγκριση του πραγματικού εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους με τις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης. Ακόμη και αν υφίσταται μη αναλωθέν εισόδημα από προηγούμενα έτη, είτε αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους, είτε όχι, δεν ασκεί καμία επιρροή αναφορικά με την προϋπόθεση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πραγματικά οικονομικά δεδομένα της ελεγχόμενης χρήσης. Επομένως, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή εν προκειμένω, όπως ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αιτιολογεί, η επιχείρηση του προσφεύγοντα είναι αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών, ενώ από τον έλεγχο των ΜΥΦ διαπιστώνεται μικρό πλήθος κύριων πελατών, καθώς και προμηθευτών, ικανό να ελεγχθεί και να γίνει χρήση κάθε διαθέσιμου πληροφοριακού στοιχείου. Συγκεκριμένα, μπορούν να αντληθούν και να επεξεργαστούν με αξιοπιστία στοιχεία που σχετίζονται τόσο με την τιμολόγηση ανά διανυθέν χιλιόμετρο, όσο και με το κόστος μεταφοράς ανά χιλιόμετρο. Από το υφιστάμενο δε νομικό πλαίσιο δεν προκύπτει ότι η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις με μόνο ένα πελάτη ή μόνο ένα προϊόν και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 : *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα ακόλουθα :

- Για τα προγραμματισθέντα δρομολόγια για τους, που αποτελεί τον κυριότερο πελάτη του (46,96% για το 2018 και 43,87% για το 2019 από τον κύκλο εργασιών) και τα οποία ναι μεν έχουν σταθερή συμφωνηθείσα τιμή από το 2002 (έγινε αύξηση της τιμής το 2022), αλλά για τις χρονιές 2018 και 2019 του ζητήθηκε από την ανωτέρω εταιρεία μείωση της τιμής ανά τόνο και περισσότερο στις μεταφορές που έχουν πάνω από δύο ή και περισσότερα δρομολόγια (διανομές), σε σύγκριση με την προηγούμενη τριετία 2015 – 2017 . Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα μείωση του μέσου όρου της τιμής πώλησης για το 2018 κατά 4,57% και για το 2019 κατά 2,89%.
- Για το έτος 2018 επήλθε αύξηση της τιμής των καυσίμων κατά 9,37% και για το έτος 2019 κατά 8,39%., οι οποίες επέφεραν αύξηση επί του κόστους δαπανών (καύσιμα) κατά 5,22% για το έτος 2018 και

κατά 4,58% για το έτος 2019.

- Για το έτος 2018 θα πρέπει να συνυπολογισθεί και το κόστος της ανατροπής του Φ.Δ.Χ. με την αγορά φορτηγού αξίας 2.000,00 ευρώ και επιπλέον επισκευές για την καρότσα αξίας 5.220,00 ευρώ που επέφερε αύξηση στο κόστος δαπανών κατά 2,31% .
- Θα πρέπει να συνυπολογισθεί και το κόστος των επιπλέον 8 χλμ που κάνει η επιχείρηση για την κάθε διαδρομή μέσω περιφερειακών οδών για να αποφύγει τα αστικά κέντρα (Αλεξανδρούπολη) προς αποφυγή ατυχημάτων και απώλεια χρόνου.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς που τέθηκαν στον έλεγχο με υπόμνημά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, οι οποίοι αξιολογήθηκαν με βάση τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και έγιναν εν μέρει δεκτοί από τον έλεγχο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία, προκειμένου να ληφθούν υπόψη του ελέγχου και να αξιολογηθούν αναλόγως και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αλυσιτελώς προβάλλονται και τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επειδή οι έμμεσοι μέθοδοι προσδιορισμού τον φορολογητέου εισοδήματος είναι εφαρμοστέες διεθνώς από πολλές φορολογικές διοικήσεις στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική του κατάσταση ή υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός σε κινητή και ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων ή υπερβολικές δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της επιχείρησης ή και του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Με τις εν λόγω μεθόδους οι οποίες λειτουργούν με βάση τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος, να χρησιμοποιεί και να αξιοποιεί ένα ευρύτατο φάσμα πληροφοριών και δεδομένων προερχόμενο από τρίτες πηγές, προκειμένου να εξαγει ασφαλέστερα αποτελέσματα και να συμβάλλει αποτελεσματικά στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έλαβε υπόψη τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα, τις πληροφορίες που έλαβε από τρίτους και τέλος τις πληροφορίες που ο ίδιος ο ελεγχόμενος έδωσε (φύρα των διανυθέντων χιλιομέτρων, κόστος επιπλέον χιλιομέτρων ανά δρομολόγιο κλπ), ως όφειλε, στον φορολογικό έλεγχο και κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, ο έλεγχος εφάρμοσε τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών με κρίσιμα στοιχεία που ο ίδιος ο ελεγχόμενος παρείχε στον έλεγχο και που ο έλεγχος υιοθέτησε χωρίς καμία τροποποίηση τους. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου τρόπου εφαρμογής της μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών είναι απόλυτα αβάσιμοι, μη τεκμηριωμένοι και κατ' επέκταση απορριπτέοι στο σύνολο τους.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου περί του δικαιώματος στην περιουσία της ΕΣΔΑ.

Επειδή αναφορικά με τον ισχυρισμό περί της δήθεν προσβολής του δικαιώματος του προσφεύγοντος στην ιδιοκτησία, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος και στο άρθρο 1 του Πρώτου

Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), αντιπαράθετουμε ότι η επιβολή των επίδικων φόρων και προστίμων είναι συνταγματικά ανεκτή και συμβατή με το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α (πρβλ. τις υπ' αριθ. 3342-5/2013 και 1972/2012 ΟΛΣΤΕ). Και τούτο διότι η εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών δημοσιονομικών βαρών αποτελεί συνταγματική υποχρέωση, απορρέουσα από τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος, αλλά συγχρόνως και ένα συμβατό προς την Ε.Σ.Δ.Α. περιορισμό της ιδιοκτησίας και της περιουσίας γενικότερα για λόγους δημόσιας ωφέλειας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (ΟΛΣΤΕ 3173/2014).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι ανεκτός από τις ανωτέρω αρχές ο επαναπροσδιορισμός του εισοδήματος και του ΦΠΑ, καθόσον προκύπτει επιπλέον φορολογητέα ύλη, η οποία δεν είχε δηλωθεί από τον φορολογούμενο, ενώ δεν εμποδίζεται ο φορολογούμενος να μην αποδεχθεί την εφαρμογή του συστήματος αυτού ασκώντας προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 2018, σελ. 677). Σε κάθε δε περίπτωση ο ισχυρισμός είναι αόριστος διότι δεν προβάλλονται στοιχεία της περιουσιακής κατάστασης του φορολογουμένου, τα οποία σε σύγκριση με τους επιβληθέντες φόρους να άγουν σε ασφαλή συμπεράσματα για την τήρηση της αρχής αυτής.

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, οι από 29/07/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των κρινόμενων φορολογικών περιόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/29-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	8.945,73 €	8.945,73 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

2. Η με αριθμό/29-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	3.058,31 €	3.058,31 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

3. Η με αριθμό/29-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	17.226,40 €	17.226,40 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

4. Η με αριθμό/29-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	6.083,15 €	6.083,15 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.