



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1406

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 3.861,19 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 1.930,60 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **5.791,79 €**.

Β) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 1.665,75 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ποσού 832,88 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **2.498,63 €**.

Γ) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 3.539,43 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 1.769,72 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 379,82 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **5.688,97 €**.

Δ) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού

1.526,95 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 763,48 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 173,89 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **2.464,32 €**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και **αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2019, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα:

1. Το με αρ. πρωτ. έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζήτησε την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης με κύρια δραστηριότητα τις
2. Τη με αρ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
3. Το με αρ. πρωτ. έγγραφο αίτημα (Πρόσκληση) παροχής πληροφοριών (ερωτηματολόγιο για επιπλέον διευκρινήσεις αναφορικά με το).

Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης για τα υπό κρίση έτη και απέστειλε τις απαντήσεις στο παραπάνω ερωτηματολόγιο μέσω e-mail, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη:

- α) τις καρτέλες των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του,
- β) το «Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» («Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.»), όπου αιτήθηκε και έλαβε αρχεία στα οποία περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων στην Ελλάδα για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019.

Στα εν λόγω ηλεκτρονικά αρχεία περιλαμβάνονται κοινοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υφίστανται πιστώσεις που αφορούν διαδοχικές – μηνιαίες ονομαστικές καταθέσεις από την (κάτοικος εξωτερικού), τις οποίες ο προσφεύγων αιτιολόγησε ότι αφορούν πληρωμές λογαριασμών ΔΕΚΟ και έξοδα συντήρησης στο σπίτι κυριότητάς της που βρίσκεται στην συνολικού ύψους **10.835,00 €** για το φορολογικό έτος **2018** και **10.620,00 €** για το φορολογικό έτος **2019**.

Ωστόσο, μετά από έλεγχο στα βιβλία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι για μερικές από τις παραπάνω πιστώσεις έχουν εκδοθεί παραστατικά στο όνομα του εν λόγω προσώπου και συνεπώς, έχουν τιμολογηθεί οι προσφερθείσες υπηρεσίες.

Οι τιμολογημένες και μη πιστώσεις για το φορολογικό έτος 2018 εμφανίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΤΙΜΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
6.575,00 €	4.260,00 €

Οι τιμολογημένες και μη πιστώσεις για το φορολογικό έτος 2019 εμφανίζονται στον κάτωθι πίνακα:

ΤΙΜΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
0,00 €	10.620,00 €

Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 4.260,00 € για το φορολογικό έτος 2018 και το ποσό των 10.620,00 € για το φορολογικό έτος 2019 αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, καθόσον δεν καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά.

Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και στον κωδικό 787 ο προσφεύγων έχει δηλώσει ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 60.000,00 €, γεγονός που υποδηλώνει ότι οι δαπάνες του δεν καλύπτονται από το δηλούμενο εισόδημά του.

Από την επεξεργασία των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει ο προσφεύγων, τις πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση βάσει της ΠΟΛ.1033/2014 και των στοιχείων που αφορούν τις πραγματικές του δαπάνες, διαπιστώθηκε η μη επάρκεια του δηλωθέντος εισοδήματός του για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 28 του ν.4172/2013 κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022 και ειδικότερα της αρχής των αναλογιών. Ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ενέκρινε την εφαρμογή της ως άνω έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατόπιν σχετικής εισήγησης του ελέγχου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τα βιβλία και τα στοιχεία τα οποία εξέδωσε και έλαβε ο προσφεύγων και β) τις πληροφορίες που ο ίδιος παρείχε με απαντητικό έγγραφο που απέστειλε μέσω e-mail στις 01-10-2024, το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου, προσδιόρισε το περιθώριο μικτού κέρδους σε ποσοστό 119,50%, με δεδομένα: α) το αντίτιμο που εισπράττει ανά προορισμό, β) την κατανάλωση καυσίμου/μίλι και γ) το κόστος καυσίμου ανά μίλι διανυόμενης απόστασης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και τα φορολογικά αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2018

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ. (ΚΑΥΣΙΜΑ)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
16.966,00	16.966,00 X 119,50% = 20.273,77	37.239,77

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2019

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛ. (ΚΑΥΣΙΜΑ)	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ
10.332,36	10.332,36 X 119,50% = 12.347,17	22.679,53

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

	Φορολογικό έτος 2018		Φορολογικό έτος 2019	
Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	21.151,45	37.239,77	15.738,89	22.679,53
Μείον: Δαπάνες χρήσης βάσει βιβλίων	18.131,86	18.131,86	11.061,87	11.061,87
Φορολογητέο αποτέλεσμα	3.019,59	19.107,91	4.677,02	11.617,66

	Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018		Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	21.344,95 (21.151,45 + 193,50)	37.433,27 (37.239,77 + 193,50)	15.738,89	22.679,53
Φορολογητέες εισροές	17.336,81	17.336,81	11.061,87	11.061,87
Φόρος εκροών	5.122,79	8.983,98	3.777,33	5.443,08
Φόρος εισροών	5.122,79	5.122,79	3.777,33	3.777,33

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά το με αριθμό Σ.Δ.Ε. άρθρου 33 του ν.5104/2024 και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Επί του ως άνω Σ.Δ.Ε. υποβλήθηκε στις 06-12-2024 ηλεκτρονικά μέσω e-mail το με αρ. πρωτ. έγγραφο του προσφεύγοντος με τις απόψεις του, το οποίο δεν μετέβαλε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ακολουθώντας, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη προσφυγή του ελέγχου σε έμμεσες τεχνικές για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του για τα υπό κρίση έτη και δη στη μέθοδο της αρχής των αναλογιών, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 – Παραβίαση εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης των αρχών της χρηστής διοίκησης ως και των αρχών της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

2ος ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένος υπολογισμός του ποσοστού περιθωρίου μικτού κέρδους στο 119,50%, καθόσον ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι μεγάλο μέρος του καυσίμου που καταναλώνεται σχετίζεται με δρομολόγια που δεν αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή φέροντας μεν ψηφιακή υπογραφή, αλλά χωρίς να φέρει την απαιτούμενη από τη με αριθμό Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr. Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης κρίνεται σκόπιμη η εξέτασή της.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 27 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 33 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 76 του ν.5104/2024) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν παρ.1 άρθρου 32 του ν.5104/2024) 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη 2018 και 2019, 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.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις

συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

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.

...

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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)» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές.

Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου.

Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

...

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. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

...».

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.17, 30-31):

«...

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας καθώς για το φορ. έτος 2018 ο ελεγχόμενος επικαλείται ανάλωση επειδή το συνολικό ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματός του δεν καλύπτει τις προσωπικές και οικογενειακές του δαπάνες. Οπότε σύμφωνα δε με το άρθρο 28 ν.4172/2013 τεκμηριώνεται λόγος υπαγωγής του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές.

...

12. ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Ο έλεγχος αφού μελέτησε τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, εμμένει στις απόψεις του καθότι:

Α) Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία στον έλεγχο και ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν τα αξιολόγησε ορθά, αναφέρουμε ότι:

Καταρχήν οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και αναλυτικές.

Πέραν της οπού 29-08-2024 υπεύθυνης δήλωσης του ελεγχόμενου, δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα αποδεικτικό στοιχείο όπως αποδείξεις πληρωμής ΔΕΚΟ ή Κοινοχρήστων, όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος, που να αιτιολογεί τις μη τιμολογημένες πιστώσεις στον κοινό με τη σύζυγό του με αρ. λογ/σμό της Τράπεζας, με καταθέτη την Συνεπώς ο ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι λόγω της γεωγραφικής ιδιομορφίας της, το θαλάσσιο ταξί χρησιμοποιείται και για ιδιωτική χρήση, αναφέρουμε ότι:

Ο έλεγχος, έλαβε σαν δεδομένο ότι κάποιοι πλόες επιστροφής στην πραγματοποιούνται χωρίς επιβάτες και ως εκ τούτου για λόγους χρηστής διοίκησης, κατέληξε στην ευμενέστερη για τον ελεγχόμενο παραδοχή ότι διανύει μεγαλύτερη απόσταση, διότι τυχαίνουν φορές που επιστρέφει στη βάση του στην χωρίς επιβάτη.

Επιπρόσθετα, το αντίτιμο/προορισμό, όπως αναφέρθηκε παραπάνω στο κεφ.7.2, καθώς και η κατανάλωση καυσίμου (πετρέλαιο) ανά μίλι σε 3 lt/μίλι βασίζονται στους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου που δεν αποδεικνύονται από τα έγγραφα κατανάλωσης του κινητήρα, ενώ βάσει των δεδομένων του κινητήρα, η δηλούμενη κατανάλωση είναι πλησίον της διπλάσιος των δεδομένων του κατασκευαστή και συνεπώς και σε αυτόν τον υπολογισμό εμπεριέχονται μετακινήσεις "μη εμπορικού χαρακτήρα" τις οποίες ήδη υπολογίσαμε σύμφωνα με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου (παρά το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή έπρεπε να εκδοθεί στοιχείο αυτοπαράδοσης και να λογιστεί αφαιρετικά του κόστους)...

...».

Επομένως, ο έλεγχος κατά τον υπολογισμό του ποσοστού περιθωρίου μικτού κέρδους έλαβε υπόψη ότι μέρος του καυσίμου που καταναλώνεται σχετίζεται με δρομολόγια που δεν αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή επιπλέον, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.9):

«...

Στο σημείο αυτό επιθυμώ να επισημάνω ιδιαίτερος ότι λόγω παρελεύσεως μακρού χρόνου μεταξύ των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019 και του χρόνου διενέργειας του ελέγχου (έτος 2024) είναι ιδιαίτερα δυσχερές να ανευρεθούν οι λογαριασμοί ΔΕΚΟ και οι αποδείξεις καταβολής των εξόδων που έγιναν για τη συντήρηση του ακινήτου της κας καθότι δεν έχουν τηρηθεί αντίστοιχα αρχεία από την εν λόγω ιδιοκτήτρια του ακινήτου εφόσον πρόκειται για δαπάνες που ανάγονται σε αρκετά παλαιότερα έτη, η δε αναζήτησή τους μέσω των αντίστοιχων υπηρεσιών είναι επίσης ιδιαίτερα δύσκολη και χρονοβόρα. Ένεκα, λοιπόν, της μη ύπαρξης των σχετικών εγγράφων και της αδυναμίας από μέρους μου να ανεύρω αντίγραφα αυτών, δεν είναι εφικτή ενώπιόν σας η προσκόμιση στοιχείων που να αποδεικνύουν τους ανωτέρω αληθείς ισχυρισμούς μου σχετικά με τις μη τιμολογημένες πιστώσεις που μου καταλογίζονται ως προσαύξηση στην περιουσία μου. Για το λόγο αυτό μάλιστα υπέβαλα την σχετική από 29-08-2024 υπεύθυνη δήλωσή μου...

...».

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του προσφεύγοντος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου δεν βασίστηκε μόνο στη μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης από τα εισοδήματά του αλλά και στη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας ποσού 4.260,00 € για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 10.620,00 € για το φορολογικό έτος 2019, καθόσον

οι εν λόγω πιστώσεις δεν καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά. Επιπλέον, σύμφωνα με τον έλεγχο, το κατ' έτος κόστος καυσίμου (ήτοι, 16.966,00 € το φορολογικό έτος 2018 και 10.332,36 το φορολογικό έτος 2019) δεν υποδηλώνει μικρή δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα (βλ. σελ.17 οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

Επομένως, ορθά ο έλεγχος προέβη στην εφαρμογή έμμεσων τεχνικών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι του προσφεύγοντος δεν κρίνονται βάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	3.861,19 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ	1.930,60 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.791,79 €

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	1.665,75 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ	832,88 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.498,63 €

Γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	3.539,43 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	1.769,72 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	379,82 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.688,97 €

Δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	1.526,95 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ	763,48 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	173,89 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.464,32 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.