



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθ.απόφασης 482

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671  
Καλλιθέα – Ν.Αττικής  
Τηλέφωνο : 213.1604509

**Α Π Ο Φ Α Σ Η  
Ο Π Ρ Ο Ϊ Σ Τ Α Μ Ε Ν Ο Σ Τ Η Σ Δ Ι Ε Υ Θ Υ Ν Σ Η Σ Ε Π Ι Λ Υ Σ Η Σ Δ Ι Α Φ Ο Ρ Ω Ν**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. .... με ημερομηνία κατάθεσης ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... δ/νση ....., κατά της, (1) υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και (2) υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ελεγκτικού κέντρου Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... και ημερομηνία κατάθεσης .....

ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα [δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις ..... και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-\*-

-Με την υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 12.595,24€, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 6.297,62€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.135,05€, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 21.027,91€,

-Με την υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου προστιθέμενης αξίας της φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 13.875,92€, πλέον, πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.905,76€ και πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 6.937,96€ ήτοι συνολικού για καταβολή 24.719,64€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν σύμφωνα με τις εκθέσεις μερικού ελέγχου [με ημερομηνία θεώρησης την ..... φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. .... εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο της Α Μονάδας της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες του ν.4557/2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως μεταρρυθμιστούν κατά το προσήκον μέτρο, οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι λόγους:

**-1ος προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος**, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι παράβασης του δικαιώματος προς προηγούμενη ακρόαση και μη λήψης υπ' όψιν του ελέγχου των πραγματικών ισχυρισμών, ως και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης του αποδεικτικού υλικού και των πραγματικών περιστατικών από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία,

**-2ος προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος**, ότι κατ' ουσίαν προκύπτει σε επανάληψη φορολόγηση για δεύτερη φορά του αποκτηθέντος εισοδήματος του προσφεύγοντα του φορολογικού έτους 2015 στο φορολογικό έτος 2016 και κατ' επέκταση προκύπτει επιπρόσθετα ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των σχετικών πράξεων προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

-Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 «Προθεσμίες», ορίζεται ότι,  
«1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό [...]»

-Με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» ορίζεται ότι,

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

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

-Με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία», 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».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης», ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 3 του άρθρου 1 της απόφασης **A.1165/22.11.2022** 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.», αποφασίστηκε ότι,

«[...] 1. Από ..... οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από: α) τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.), β) το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), γ) το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και δ) τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) Α' και Α1' Τάξης, δύνανται να υποβάλλονται είτε ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι [www.aade.gr](http://www.aade.gr), με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης του TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις, είτε χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της σύμφωνα με την υπό στοιχεία ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με τον ίδιο τρόπο (ψηφιακά ή χειρόγραφα) με τον οποίο υποβάλλεται και η ενδικοφανής προσφυγή. [...] 3. Από 1/2/2023 και εφεξής οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται

από τις υπηρεσίες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του παρόντος, υποβάλλονται πλέον αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι [www.aade.gr](http://www.aade.gr), με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης του TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Η ως άνω αποκλειστική, μέσω διαδικτύου, ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής, δεν ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, στους οποίους παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα χειρόγραφης υποβολής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που υφίσταται αποδεδειγμένη αδυναμία υποβολής ψηφιακά, οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής υποβάλλονται χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

- Με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», ορίζεται ότι, « [...] 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαρακτηριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

- Με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

- Με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι, «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά

αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...]».

- Με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων», 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.»

- Με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία», ορίζεται ότι,

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα. [...]

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020 με ΘΕΜΑ: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών

προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

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

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

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. 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.[....]

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:

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

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

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

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

«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...

2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών..

..

#### 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 εγκύκλιο **Ε.2016/31.01.2020** με θέμα: “Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)” διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι,

«Σε συνέχεια της Α.1008/20-01-2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα: [....]

#### 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. Ειδικότερα:

(α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες.

(β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύναται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου.

(γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

-επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.

-επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.

- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.[...]

#### 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.

Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.

Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εκροές, (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις κ.λπ.) καθώς για τις πράξεις αυτές απαιτείται ύπαρξη συγκεκριμένων δικαιολογητικών για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής.

Επίσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και τυχόν ποσά απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένα δικαιολογητικά που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν όπως επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιχορηγήσεις, συναλλαγματικές διαφορές, τόκοι κλπ..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία

εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...] 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις ....., η λήξη της προθεσμίας υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής ήταν στις ....., ημέρα Σάββατο και παρατάθηκε ως την επόμενη εργάσιμη ήτοι στις ..... σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ανεξάρτητα αν η υποβολή της έγινε μέσω της διαδικτυακής πλατφόρμας της Α.Α.Δ.Ε. και ο προσφεύγων είχε πρόσβαση σ' αυτήν και τις αργίες. Συνεπώς σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εμπρόθεσμα. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά την ελεγχόμενη περίοδο άσκησε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενα εργασιών: υπηρεσίες που παρέχονται από καταστήματα καφέ μπάρ, υπηρεσίες που παρέχονται από καταστήματα αναψυκτηρίων καθώς και λιανικό εμπόριο ψωμιού και αρτοσκευασμάτων και σύμφωνα με σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι, κατά το ελεγχόμενο έτος άσκησε και επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών την εμπορία μεταφορικών μέσων, καθώς διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε πέντε αγοραπωλησίες μεταφορικών μέσων (αυτοκινήτων) εντός εξαμήνου, οι οποίες θεωρήθηκαν ως επιχειρηματικές συναλλαγές με σκοπό την επίτευξη κέρδους και συνεπώς έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 και ύστερα από την διενέργεια των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, σύμφωνα με την απόφαση Α.1293/31.07.2019, [Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά] και καθώς επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν και οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 [μέθοδος προσδιορισμού εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα], ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ν. 4987/2022 έμμεσες μεθόδους ελέγχου, [επιλέχθηκε η έμμεση μέθοδος της αρχής των αναλογιών].

Επίσης ύστερα από την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε επιπρόσθετα και προσαύξηση της περιουσίας του, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, προσδιορίζοντας έτσι κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Στη συνέχεια σύμφωνα με τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, και ύστερα από την υποβολή των σχετικών απαντητικών υπομνημάτων, εγγράφων, ισχυρισμών και προσκομισθέντων δικαιολογητικών από τον προσφεύγοντα, προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου τα κάτωθι οριστικά αποτελέσματα καθώς και η οριστική φορολογική επιβάρυνση του προσφεύγοντα, ως κάτωθι,

Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος Βάσει Ελέγχου		Συνολικό ποσό βάσει ελέγχου, φόρων, προστίμων, τελών και εισφορών για καταβολή		
Περιγραφή	Συνολικό Ποσό €	Φόρος Εισοδήματος	Πρόστιμο (άρθρο 58, ν.4987/2022)	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων (άρθρο 43Α, ν.4172/2013)
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 παρ.1 του ν.4172/2013)	7.304,44			
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013)	33.297,80	12.595,24	6.297,62	2.135,05
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39 παρ.1 του ν.4172/2013)	2.546,00			

<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>43.148,24</b>	<b>21.027,91</b>
---------------	------------------	------------------

-\*\_-

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α. – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/10/2016 – 31/12/2016</b>				
<b>Διαφορά Φορολογητέων Εκροών</b>		<b>Συνολικό ποσό βάσει ελέγχου, φόρων, προστίμων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>		
<b>Περιγραφή</b>	<b>Συνολικό Ποσό €</b>	<b>Χρεωστικό Υπόλοιπο</b>	<b>Πρόστιμο φόρου προσπιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α, ν.4987/2022)</b>	<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>
Διαφορά φορολογητέων εκροών	70.559,89	13.875,92	6.937,96	3.905,76
Διαφορά υπόλοιπου φόρου εισροών	975,10			
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>24.719,64</b>	

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλοντας πρόσθετους ισχυρισμούς προσκόμισε νεότερα στοιχεία, τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ειδικότερα ο προσφεύγων προσκόμισε,

- 1) Την από 27/01/2023 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986, όπου ο ....., δηλώνει μεταξύ άλλων ότι, το 80% των πωλήσεων καφέ ήταν εκτός καταστήματος, ο οποίος κατά το έτος 2016 είχε τιμή πώλησης 1,20€ με δώρο το νερό,
- 2) Την από 27/01/2023 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986, όπου ο ....., δηλώνει μεταξύ άλλων επίσης ότι, το 80% των πωλήσεων καφέ ήταν εκτός καταστήματος, ο οποίος κατά το έτος 2016 είχε τιμή πώλησης 1,20€ με δώρο το νερό,
- 3) Το με ημερομηνία έκδοσης ....., πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου ....., όπου φαίνονται αναλυτικά τα στοιχεία των προσώπων που περιλαμβάνονται στην οικογενειακή μερίδα του προσφεύγοντα,
- 4) Την με ημερομηνία έκδοσης ....., πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2015, καθώς και το σχετικό έντυπο Ε1 της κοινής υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα και της συζύγου του,
- 5) Τις με ημερομηνία έκδοσης ....., πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2019, καθώς και το σχετικό έντυπο Ε1 της κοινής υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα και της συζύγου του,
- 6) Τις με ημερομηνία έκδοσης ....., πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2020, καθώς και το σχετικό έντυπο Ε1 της κοινής υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα και της συζύγου του,
- 7) Τις με ημερομηνία έκδοσης ....., πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2021, καθώς και το σχετικό έντυπο Ε1 της κοινής υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντα και της συζύγου του,
- 8) Το από ..... δελτίο τύπου της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, όπου περιγράφεται η εξέλιξη του δείκτη τιμών καταναλωτή του μηνός Ιανουαρίου 2017,
- 9) Το από ..... δελτίο τύπου της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, όπου περιγράφεται η εξέλιξη του δείκτη τιμών καταναλωτή του μηνός Φεβρουαρίου 2017,
- 10) Το από ..... δελτίο τύπου της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής, όπου περιγράφεται η εξέλιξη του δείκτη τιμών καταναλωτή του μηνός Μαρτίου 2017.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεν τηρήθηκε το δικαίωμα του της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση των δυσμενών γι' αυτόν πράξεων.

Ο ανωτέρω όμως ισχυρισμός του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντα πριν την έκδοση των δυσμενών γι' αυτόν πράξεων, διότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κοινοποίησε [την .....] εγγράφως στον προσφεύγοντα το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, δίνοντας του τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, επιπρόσθετα ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, υπήρξε εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και των σχετικών προβαλλόμενων ισχυρισμών του από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Ειδικότερα προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση των ισχυρισμών του, εκθέτει ότι, εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό ποσό των 16.777,78€ ως ακαθάριστα έσοδα από την πώληση έτοιμου καφέ, η οποία κατά τον έλεγχο υπολογίστηκε σύμφωνα με την αγορασθείσα ποσότητα καφέ των 151 κιλών, τα 18 γραμμάρια ως την απαιτούμενη ποσότητα παρασκευής ανά μονάδα πωλούμενου έτοιμου καφέ και τιμή πώλησης αυτή των 2,00€ έκαστος, προσκομίζοντας [προς τεκμηρίωση της τιμής των 1,70€ έκαστου έτοιμου πωλούμενου καφέ] τα σχετικά δελτία τύπου των τιμών καταναλωτή των μηνών, Ιανουαρίου 2017, Φεβρουαρίου 2017 και Μάρτιου 2017, προβάλλοντας και ως πρόσθετο λόγο το ότι το 80% των εσόδων της επιχείρησης του αφορούσε πωλήσεις έτοιμου καφέ εκτός καταστήματος, όπου κατά την ελεγχόμενη περίοδο, πωλείτο στην τιμή των 1,20€, σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες από τον προσφεύγοντα υπεύθυνες δηλώσεις τρίτων. Περαιτέρω κατά τον προσφεύγοντα αναφέρεται ότι, ο έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε ότι για πώληση έκαστου έτοιμου καφέ αντιστοιχεί η ποσότητα των 18 γραμμάρια, η οποία κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ήταν καταφανώς μεγαλύτερη καθώς και ότι δεν ελήφθη υπόψιν τυχόν μεγαλύτερες χρησιμοποιούμενες δόσεις, φύρα καθώς και το απόθεμα αυτού.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς, κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, προσδιορίστηκαν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές, ειδικότερα κατόπιν σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προσδιορίστηκε [κατόπιν αλληλογραφίας με την προμηθεύτρια εταιρεία καφέ] ότι, για διπλή δόση κάθε μονάδας έτοιμου πωλούμενου καφέ απαιτούνται από 15,50 γραμμάρια έως 18,00 γραμμάρια. Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν του ως βάση υπολογισμού τα 18,00 γραμμάρια, για την παρασκευή κάθε μονάδας έτοιμου πωλούμενου καφέ, καλύπτει επαρκώς τυχόν μεμονωμένες περιπτώσεις παρασκευής με μεγαλύτερη δόση αλλά και την σχετική φύρα αυτού.

Περαιτέρω δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μέρος της αγορασθείσας ποσότητας καφέ αναλώθηκε σε επόμενη χρήση, αλλά το σύνολο αυτής [151 κιλών] αναλώθηκε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, διότι σύμφωνα με την υποβληθείσα κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα [Έντυπο Ε3] δεν καταγράφονται αποθέματα λήξης, επιπλέον, κανενός είδους στοιχείο [πέραν των σχετικών υπεύθυνων δηλώσεων και στατιστικών

δεδομένων] δεν προσκομίστηκε προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσφεύγοντα ότι η τιμή πώλησης έτοιμου καφέ εντός καταστήματος ήταν 1,70€ και εκτός καταστήματος 1,20€, ούτε επίσης ότι κατά τους ισχυρισμούς του, ποσοστό της τάξεως του 80% των διενεργηθέντων πωλήσεων έτοιμου καφέ, ήταν εκτός καταστήματος με διαφορετική τιμή πώλησης από αυτήν που διαπιστώθηκε από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή ακολούθως ο προσφεύγων, επίσης κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, όλως αορίστως η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία έκρινε ότι οι αγοραπωλησίες μεταφορικών μέσων συνιστούν επιχειρηματική συναλλαγή κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4172/2013, καθώς αφενός οι σχετικές πράξεις δεν του απέφεραν κέρδος αλλά ζημία και αφετέρου ότι, ο έλεγχος έσφαλε χαρακτηρίζοντας τις προκείμενες συναλλαγές ως επιχειρηματική δραστηριότητα, ελλείποντος του σκοπού επίτευξης κέρδους.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς, κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, προέκυψε ότι ο προσφεύγων, κατά το ελεγχόμενο έτος άσκησε και επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών την εμπορία μεταφορικών μέσων, καθώς, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους και κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Κατά την έννοια δε της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 επιχειρηματική συναλλαγή πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος, ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή σύμβολα που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Επιπρόσθετα, ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, κάθε υπόθεση εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους συνάγεται επαρκώς από τις συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται. Ειδικότερα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων πραγματοποιεί πλήθος πράξεων αγοράς και πώλησης μεταφορικών μέσων με σκοπό επίτευξης κέρδους, κατά το ελεγχόμενο έτος αλλά και προηγούμενα του έτους αυτού, ενδεικτικά αναφέρουμε ότι, κατά το ελεγχόμενο έτος πραγματοποιεί αυθημερόν απόκτηση και πώληση του υπ' αριθμ ..... επιβατικού αυτοκινήτου. Το συνολικό κέρδος των πράξεων αυτών προσδιορίσθηκε, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του ν.4987/2022, έμμεσες μεθόδους ελέγχου καθώς προέκυψε ότι ο προσφεύγων, πραγματοποίησε πράξεις οι οποίες θεωρήθηκαν ως επιχειρηματικές συναλλαγές με σκοπό την επίτευξη κέρδους και συνεπώς έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, επίσης κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, το σύνολο των καταθέσεων για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013] και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, προέρχονται από τον ....., ως ειδικού πληρεξουσίου

και αντικλήτου του προσφεύγοντα, ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, οι σχετικές καταλογισθείσες τραπεζικές καταθέσεις, αποτελούν κατάθεση του ανωτέρω προσώπου προερχόμενες από κέρδη συμμετοχής του σε τυχερά παίγνια [300.000,00€ κατά το έτος 2015, σύμφωνα με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση και 284.523,23€ κατά το έτος 2012, σύμφωνα με την από ..... σχετική υποβληθείσα βεβαίωση κέρδους της νομικής οντότητας ΟΠΑΠ Α.Ε.] τα οποία, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, είχε συμφωνήσει με το ανωτέρω πρόσωπο να διατηρεί ένα τμήμα αυτών προς φύλαξη εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου να καταθέτει στον προσφεύγοντα ποσά όποτε του το ζητούσε προς εξόφληση υποχρεώσεων του.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς, ουδεμία συσχέτιση δεν προκύπτει μεταξύ των ανωτέρω κατ' επίκληση ποσών [κερδών τυχερών παιγνίων] και του ....., ως ειδικός πληρεξούσιος και αντίκλητος αυτού, ώστε να είναι δυνατόν να θεωρηθεί βάσιμα ότι οι εν λόγω πιστωτικές κινήσεις προέρχονται από τα εισοδήματα αυτά ή τυχόν επανακατάθεση αυτών. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος αποδέχθηκε ήδη πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα από τον ίδιο καταθέτη, ..... ως ποσά προερχόμενα από εισπράξεις που αφορούν εισόδημα προερχόμενο από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, τα οποία ουδόλως συσχετίστηκαν με τα κατ' επίκληση ποσά συμμετοχής του προσφεύγοντα σε τυχερά παίγνια.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο ισχυρίζεται ότι, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων, καθώς πρόκειται για ήδη φορολογηθέντα εισοδήματα και φορολογητέα ύλη [ύψους 27.938,00€] που αφορά το έτος 2015. Ο ανωτέρω όμως ισχυρισμός του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, ο έλεγχος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, αφορούσε το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 και διενεργήθηκε εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις περί παραγραφής [άρθρο 36 παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)].

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ελέγχου, την υπό κρίση προσφυγή, τις πληροφορίες που λάβαμε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και κάθε άλλης πληροφορίας που είναι σχετική με την υπόθεση καθώς και τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, κρίνουμε ότι, ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου και επιβλήθηκαν ο ανάλογος κύριος φόρος, πλέον προστίμου των άρθρων 54, 58 και 58Α και τόκων του άρθρου 53 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων περί νομιμότητας και ουσίας, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, συνεπώς,

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....



Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

**- Φορολογικό έτος 2016**

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: 21.027,91€, ως η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2016,

**- Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 - 31/12/2016**

Συνολικό ποσό φόρου για καταβολή: 24.719.64€, ως η υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας/πράξη επιβολής προστίμου,

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.