



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Καλλιθέα, 28/11/2023

Αριθμός Απόφασης: 1943

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, δ/ση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού (1) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2015**, (2) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2016**, και (3) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2017**, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι

προσβαλλόμενες πράξεις με τα κατά νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα έγγραφα, κοινοποιήθηκαν κατόπιν επίδοσης, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, την , μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των συνολικά προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **123.901,80€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **61.950,90€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **23.177,96€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **209.030,66€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **63.249,05€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **31.624,535€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **16.122,55€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **110.996,13€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **36.455,08€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **18.227,54€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **9.000,13€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **63.682,75€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με την από, έκθεση μερικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών και εισφορών καθώς και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. Απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ., σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής με ακύρωση των αρχικώς εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., λόγω τυπικής πλημμελείας.

Κατόπιν αυτών, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, μεταξύ άλλων, ύστερα από την έκδοση της σχετικής εντολής φορολογικού ελέγχου, κοινοποίησε τα κάτωθι έγγραφα,

(1) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο, κοινοποίησε, την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου των φορολογικών ετών 2015 – 2017, γνωστοποιώντας επιπρόσθετα προς τον προσφεύγοντα την δυνατότητα του για υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και για περιορισμό των σχετικών προστίμων, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων,

(2) Το υπ' αριθμ. πρωτ., αίτημα προς παροχή πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, όποια δικαιολογητικά κρίνει απαραίτητα, [πέραν αυτών που είχαν ήδη προσκομισθεί σε προγενέστερους ελέγχους], προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,

(3) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο, κοινοποίησε, τα σχετικά έντυπα ερωτηματολόγια του τρόπου διαβίωσης, μεταβολών, υποχρεώσεων και διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων του προσφεύγοντα.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης Α.1293/23.07.2019, διενήργησε τις σχετικές οριζόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και προσδιόρισε τις κάτωθι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα,

(1) Δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, που η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, συνολικού ποσού **8.853,64€** για το φορολογικό έτος **2015**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, καθώς και,

(2) Δαπάνη που αφορά την καταβολή μισθώματος επαγγελματικού ακινήτου (υποκαταστήματος επί της οδού), συνολικού ποσού **27.600,00€** για κάθε ένα από τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη **2015, 2016 και 2017**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προσδιόρισε τα τελικά φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου, τα οποία διαμορφώθηκαν στο συνολικό ποσό, των **45.186,39€** για το φορολογικό έτος **2015**, των **42.589,28€** για το φορολογικό έτος **2016** και των **46.250,07€** για το φορολογικό έτος **2017**.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ύστερα από την επιβολή προστίμου, συνολικού ποσού **30.000,00€** του φορολογικού έτους **2015** η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), περί ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και λαμβάνοντας υπόψη,

(α) Την υπ' αριθμ. Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Πατρών,

(β) Την υπ' αριθμ. Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών,

(γ) Την υπ' αριθμ. Απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ. και

(δ) Το από έγγραφο της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας.

Αποφάνθηκε ότι, δεν υφίστανται διαφορές οι οποίες επιβάλλουν τις κυρώσεις που επισύρουν οι συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 8,12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν, κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Περαιτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, αναφορικά με, (α) **182** συναλλαγές συνολικής αξίας **102.662,33€**, και, (β) **224** συναλλαγές συνολικής αξίας **61.710,00€**, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μέσω τερματικού αποδοχής καρτών [POS] και αφορούν το φορολογικό έτος **2015**, καθώς επίσης και, συνολικό ποσό **20.707,67€** [123.370,00€ - 102.662,33€], το οποίο αποτελεί την διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού των **123.370,00€**, που μεταφέρθηκε την σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην αλλοδαπή, και των ανωτέρω υπό στοιχείο (α) συναλλαγών, συνολικού ποσού **102.662,33€**, και αφορά το φορολογικό έτος **2016**, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία

αποφάνθηκε ότι, τα ανωτέρω συνολικά ποσά [**164.372,33€** το φορολογικό έτος **2015** και **20.707,67€** το φορολογικό έτος **2016**], αφορούν **προσαύξηση περιουσίας** του προσφεύγοντα, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν συγκεντρωτικά, ανά φορολογικό έτος, τα κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	Προσαύξηση Περιουσίας (παρ.4, άρθρ.21 ΚΦΕ)	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρ.22,23 ΚΦΕ)	Σύνολο Διαφορών Ελέγχου	(Πλέον) Δηλωθέντα Εισοδήματα	Σύνολο Φορ. Εισοδήματος Γενικών Διατάξεων
2015	164.372,33€	36.453,64	200.825,97	12.494,75	213.320,72
2016	20.707,67€	27.600,00	48.307,67	18.411,12	66.718,79
2017		27.600,00	27.600,00	22.070,90	49.670,90

Ακολούθως, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, έχοντας υπόψη ότι,

(α) Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών που ορίζονται στο άρθρο 32 [δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων] του ν.4172/2013,

(β) Συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και,

(γ) Κατά τα ελεγχόμενα **φορολογικά έτη 2015 – 2017**, παρουσιάζεται προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, [αύξηση αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης του, η οποία προκύπτει από την διαφορά μεταξύ της απογραφής έναρξης, μείον, την απογραφή λήξης, έκαστου ελεγχόμενου φορολογικού έτους], η οποία και δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα του, συνολικού ποσού της διαφοράς αυτής, **366.951,48€** το φορολογικό έτος **2015**, **155.307,87€** το φορολογικό έτος **2016** και **91.210,70€** το φορολογικό έτος **2017**.

Αποφάνθηκε ότι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., περί έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ότι κρίνεται σκόπιμος, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντα, με την εφαρμογή της τεχνικής της **ανάλυσης ρευστότητας**, ως προσφορότερης, για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Κατόπιν αυτών, στη συνέχεια, προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της τεχνικής **ανάλυσης ρευστότητας** (ως σελ.24-32 της έκθεσης ελέγχου) από την οποία προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ύψους **375.262,24€, 191.728,77€** και **110.469,95€**, αντίστοιχα, για τις ελεγχόμενες χρήσεις **2015, 2016** και **2017**, και καθώς δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, **προσαυξάνοντας** το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα.

Τέλος, από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προσδιορίστηκε το τελικό φορολογητέο εισόδημα, αναλυτικά, ως ακολούθως,

Φορολογικό Έτος	Φορ. Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Σύνολο Φορ. Εισοδήματος Γενικών Διατάξεων Κ.Φ.Ε.	Φορ. Εισόδημα Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου (Άρθρ.27 Κ.Φ.Δ.)	Τελικό Φορ. Εισόδημα Βάσει Ελέγχου
2015	12.494,75	213.320,72	375.262,24	387.756,99
2016	18.411,12	66.718,79	191.728,77	210.237,34
2017	22.070,90	49.670,90	110.469,95	132.540,85

Στη συνέχεια, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, πραγματοποίησε σύγκριση, ανά φορολογική περίοδο, των αποτελεσμάτων των δύο προσδιορισμών, όπως αναλυτικά περιγράφονται κατωτέρω, και έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, το μεγαλύτερο, τελικό προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα, μεταξύ,

(1) Του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το οποίο διαμορφώθηκε αναλυτικά, ανά έτος, ως κάτωθι:

- Συνολικό ποσό **213.320,72€** για το φορολογικό έτος **2015**, το οποίο αποτελείται από:

(α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **12.494,75€**, πλέον,

(β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, προσαύξηση περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ποσού, **164.372,33€**, πλέον,

(γ) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ποσού, **8.853,64€**, και πλέον,

(δ) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ποσού **27.600,00€**.

- Συνολικό ποσό **66.718,79€** για το φορολογικό έτος **2016**, το οποίο αποτελείται από:

(α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **18.411,12€** [φορολογητέο εισόδημα, συνολικού ποσού 18.508,57€ -μείον- προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών ποσού 97,45€], πλέον,

(β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, προσαύξηση περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ποσού, **20.707,67€**, και πλέον,

(γ) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ποσού **27.600,00€**, και,

- Συνολικό ποσό **49.670,90€** για το φορολογικό έτος **2017**, το οποίο αποτελείται από:

(α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **22.070,90€**, πλέον,

(β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά το άρθρο 22 του ν.4172/2013, ποσού **27.600,00€**.

Και,

(2) Του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με βάσει την προαναφερθείσα τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, το οποίο διαμορφώθηκε αναλυτικά, ανά έτος, ως κάτωθι:

- Συνολικό ποσό **387.756,99€** για το φορολογικό έτος **2015**, το οποίο αποτελείται από:
 - (α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **12.494,75€**, πλέον,
 - (β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ποσού, **375.262,24€**,
- Συνολικό ποσό **210.237,34€** για το φορολογικό έτος **2016**, το οποίο αποτελείται από:
 - (α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **18.508,57€**, πλέον,
 - (β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ποσού, **191.728,77€**, και,
- Συνολικό ποσό **132.540,85€** για το φορολογικό έτος **2017**, το οποίο αποτελείται από:
 - (α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **22.070,90€**, πλέον,
 - (β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ποσού, **110.469,95€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., κοινοποίησε κατόπιν επίδοσης, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), την το υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, δίνοντας τη δυνατότητα στον προσφεύγοντα, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση αυτού.

Ο προσφεύγων, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων, με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου/επιβολής προστίμου, προβάλλοντας διάφορους ισχυρισμούς, οι οποίοι κρίθηκαν ως απορριπτέοι στο σύνολο τους.

Τέλος, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, και καθώς, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, κρίθηκαν, ως μη ικανοί να τροποποιήσουν τα προσωρινά αποτελέσματα αυτού, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και προσδιόρισε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος [ως μεγαλύτερου ποσού] του προσφεύγοντα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατ' εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., για την οποία δεν προσδιορίστηκε σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, και καταλογίστηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, εκδίδοντας τις υπό κρίση, με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προσβαλλόμενες πράξεις, με διαφορά φορολογητέου εισοδήματος, συνολικού ποσού των, **375.262,24€** για το φορολογικό έτος **2015**, των **191.631,32€** για το φορολογικό έτος **2016** και των **110.469,95€** για το φορολογικό έτος **2017**.

Επειδή επιπρόσθετα, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις

ελέγχου καθώς και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), διαπίστωσε αναλυτικά τα κάτωθι,

(1) Για την φορολογική περίοδο από 01/07/2015 έως 30/09/2015, οι 182 συναλλαγές συνολικής αξίας 102.662,33€, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν μέσω τερματικού αποδοχής καρτών [POS], και, λαμβάνοντας υπόψη τα εκτενώς αναφερθέντα κατά τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), από όπου και προέκυψε ότι, αφορούν μεταφορές κεφαλαίων και όχι πώληση εμπορευμάτων, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία αποφάνθηκε ότι, δεν υφίστανται διαφορές φορολογητέων εκροών και φόρος εκροών για την ανωτέρω περίοδο, και,

(2) Για την φορολογική περίοδο από έως 31/12/2016 και από 01/01/2017 έως 31/12/2017, βάσει της υπ' αριθμ. Απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ., σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. πρωτ., ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, και σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ύστερα από την υπ' αριθμ. πράξη αναπομπής του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ., κατά το μέρος εκείνο, όπου ο προσφεύγων, προσκόμισε, τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν ως νέα, δηλαδή:

(α) Μηνιαίες καταστάσεις (βιβλίο εσόδων - εξόδων), των φορολογικών ετών 2016 και 2017,

(β) Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (κατάσταση απογραφής) των φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, καθώς και,

(γ) Βιβλιάριο συντηρήσεως φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.).

Προέκυψε ότι, διαφοροποιείται το αποτέλεσμα του ελέγχου, που αφορά την ανωτέρω φορολογική περίοδο, καθώς ο έλεγχος πραγματοποίησε τις απαιτούμενες σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, και ως εκ τούτου, κατά την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ο υποκείμενος στον φόρο προσφεύγων, δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι πράξεις που έγιναν προς αυτόν, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000, περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

Επειδή ήδη, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή στο σύνολο της αυτή, να επανεξετασθεί η νομιμότητα και η ορθότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και, κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης, να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως, τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και, κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης. Να υποχρεωθεί η Φορολογική Αρχή να επιστρέψει στον προσφεύγοντα, εντόκως, από της καταβολής του, άλλως, από την ασκήσεως της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς, δυνάμει, των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων και να διαταχθεί η αναστολή καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού των προσβαλλόμενων πράξεων έως την έκδοση της παρούσας αποφάσεως, καθώς επίσης και, να κληθεί να παραστεί, κατά την συζήτηση της ασηκωθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και της αιτήσεως αναστολής πληρωμής, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας συνοπτικά, τους κάτωθι ισχυρισμούς,

(1) Αντίθεση των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., προς την παρ.1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος,

- (2) Παράνομη, αβάσιμη και αναιτιολόγητη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου,
- (3) Εσφαλμένη εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

[...]

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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», του ν.4172/2013, 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», του ν.4172/2013, 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 [...],».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.2 του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«[...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: [...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο

βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», 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. [...]

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. [...]

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:

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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση, «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», αποφασίστηκε, μεταξύ άλλων ότι,
«Άρθρο 1, Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...]

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).
- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος. Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, [...]

Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις

ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές

διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε

λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή 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 τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5, 7, 8, 9 και 10 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την

ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017 απόφαση, «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αποφασίστηκε, μεταξύ άλλων ότι,

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.[...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)».

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, αντίθεσης των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., προς την παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ισχυρίζεται ότι, η ανάθεση στη Διοίκηση του προσδιορισμού του περιεχομένου των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, όταν στο ίδιο το κείμενο του νόμου δεν υπάρχει μόνο παρά ονομαστική αναφορά των τεχνικών αυτών, και, γενικόλογος προσδιορισμός του τρόπου εφαρμογής τους, προσκρούει στις διατάξεις του **άρθρου 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος** και είναι, ως εκ τούτου, ανίσχυρη, και κατά συνέπεια, κατά τον προσφεύγοντα, εν προκειμένω, ο προσδιορισμός από τη Φορολογική Αρχή των φορολογητέων εσόδων με την υιοθέτηση της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας, τυγχάνει παράνομος και ακυρωτέος, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα τις υπό κρίση προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις,

Επειδή ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας η οποία συνεπάγεται ότι οφείλει ή μπορεί να

προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις, περαιτέρω σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι οποίες οφείλουν να εφαρμόζουν το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, παράνομης, αβάσιμης και αναιτιολόγητης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ισχυρίζεται ότι, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, καθώς, προκειμένου να χωρήσει νομίμως ένας φορολογικός έλεγχος δυνάμει των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, θα πρέπει αφενός να στοιχειοθετείται ένας εκ των ρητώς και περιοριστικώς αναφερομένων στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 λόγων και αφετέρου να αιτιολογείται πλήρως, επαρκώς, σαφώς, ειδικώς και εμπεριστατωμένως αφενός η θεμελίωση του στην κρινόμενη περίπτωση και αφετέρου ο λόγος επιλογής συγκεκριμένης εκ των περισσοτέρων πιθανών εμμέσων μεθόδων ελέγχου, που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Συνεπώς, κατά τον προσφεύγοντα, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου, η Φορολογική Αρχή αποφάσισε να διεξαχθεί φορολογικός έλεγχος, εκτός από τις γενικές διατάξεις, και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, και ειδικότερα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, ωστόσο, κατά τον προσφεύγοντα, η επιλογή του ελέγχου παρίσταται παράνομη, αβάσιμη και εσφαλμένη, διότι,

(α) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά τον προσφεύγοντα, επικαλείται εσφαλμένως και παρανόμως ως αιτία εφαρμογής αυτών, τη μη κάλυψη των δαπανών του άρθρου 32 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), από το δηλούμενο εισόδημα του, αλλά από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την ίδια την αποτύπωση των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 - 2017, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ανάλωση κεφαλαίου δήλωσε μόνο κατά το φορολογικό έτος 2016 και δη μόλις κατά το ποσό των 4.000,00€, με αποτέλεσμα όλως καταχρηστικώς, καταστρατηγητικώς και αβασίμως να φέρεται το εν λόγω επουσιώδες γεγονός ως αιτία, που ενεργοποιεί τη φορολόγησή του με μια μέθοδο, η οποία αποτελεί εξ ορισμού εξαίρεση και όχι κανόνα.

Περαιτέρω, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αναφέρεται ότι, κατ' εφαρμογή και της αρχής της αναλογικότητας, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου θα μπορούσε να χωρήρει αποκλειστικά και μόνο στο έτος, στο οποίο φέρεται ότι διαπιστώθηκε η οικεία απόκλιση, ήτοι, εν προκειμένω, μόνο στο φορολογικό έτος 2016, και όχι συλλήβδην σε όλη την ελεγχόμενη περίοδο 2015 - 2017.

(β) Σε κάθε περίπτωση, κατά τον προσφεύγοντα, η αναφορά του νόμου σε «ποσό του δηλούμενου εισοδήματος», το οποίο «δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης», προκειμένου να εφαρμοστούν οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου, προφανώς και δεν καταλαμβάνει την περίπτωση, κατά την οποία οι δαπάνες διαβίωσης καλύπτονται από

ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η οποία, κατά τον προσφεύγοντα, συνιστά νόμιμο και αποδεκτό τρόπο αιτιολογήσεως αυτών, σύμφωνα με τις ίδιες τις ρητές νομοθετικές επιταγές του άρθρου 34 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

(γ) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά τον προσφεύγοντα, επικαλείται επιπλέον δήθεν **«προσαύξηση περιουσίας»**, υπό τη μορφή της αυξήσεως των αποθεμάτων της ατομικής του επιχείρησης, ως προϋπόθεση εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου. Εντούτοις, τα αποθέματα αποτελούν μέγεθος άμεσα συνυφασμένο με την άσκηση και τη λειτουργία της επιχειρηματικής δραστηριότητας και άρρηκτα συνδεδεμένο με αυτή και, συνακόλουθα, δεν νοείται, κατά τον προσφεύγοντα, να αξιολογούνται αυτοτελώς και διακριτά. Ούτε, δε, περαιτέρω, κατά τον προσφεύγοντα, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, έλαβε υπ' όψιν της αντικειμενικούς και προφανείς λόγους, που μπορούν να εξηγήσουν την αύξηση των εν λόγω αποθεμάτων, όπως είναι η επιπλέον ρευστότητα, που εξασφαλίζει η εξόφληση ποσών δόσεων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προηγούμενων ετών. Εξ άλλου, κατά τον προσφεύγοντα, αγνοείται πλήρως το ανοικτό δάνειο κεφαλαίων κινήσεως ύψους 100.000,00€, που του είχε χορηγήσει η τράπεζα Eurobank, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα που προσκομίζει και επικαλείται.

(δ) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατά τον προσφεύγοντα, ουδόλως αιτιολογεί γιατί επιλέγεται συγκεκριμένως η μέθοδος της αναλύσεως ρευστότητας μεταξύ των περισσότερων, δυνητικά εφαρμόσιμων, εμμέσων μεθόδων ελέγχου, που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 28 του ν.4172/2013], ορίζονται οι κατά νόμο προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.], οι οποίες, στην προκειμένη περίπτωση, δύναται να εφαρμοστούν, εφ' όσον, είτε πληρούνται ,διαζευκτικά, οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α', β', γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, είτε πληρούνται, επίσης διαζευκτικά, οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, στην υπό κρίση υπόθεση, εξετάζεται η συνδρομή μίας ή και περισσότερων προϋποθέσεων, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, και σε καμία περίπτωση, [κατά τα προβαλλόμενα εκ' του προσφεύγοντα, κατά τον δεύτερο λόγο προσφυγής], δεν αρκεί να στοιχειοθετείται, αποκλειστικά, ένας εκ' των ρητώς και περιοριστικώς αναφερομένων στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, λόγων, εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, σχετικά με την συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων της παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, διαπιστώθηκε, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ότι, αφενός μεν, ότι γενικά συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτουν οι σχετικές διατάξεις [παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013], δηλαδή, το σύνολο των περιπτώσεων α', β', γ' της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς επίσης, και, των περιπτώσεων του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, αφετέρου δε, εξειδικεύοντας τις κατά νόμο αυτές προϋποθέσεις, αναφέρει ότι, (α) **«Το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών που ορίζονται στο άρθρο 32 του ν.4172/2013, και ως εκ τούτου, δηλώνεται από τον ελεγχόμενο ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο»**, και, (β) **«Το**

γεγονός ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 – 2016 και 2017 παρουσιάζεται προσαύξηση περιουσίας (αύξηση αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης) η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα του ελεγχόμενου», καθώς επίσης, και, «του γεγονότος ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 – 2017 παρουσιάστηκε απόκλιση μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του ελεγχόμενου και της μεταβολής (αύξησης) των αποθεμάτων της ατομικής του επιχείρησης», παραθέτοντας στην συνέχεια τον κάτωθι πίνακα, τα δεδομένα του οποίου, παρουσιάζουν την προσδιορισθείσα διαφορά αποθεμάτων έναρξης και λήξης της κάθε ελεγχόμενης περιόδου και τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα αυτής, και συνεπώς, απεφάνθη ότι η προκειμένη περίπτωση εντάσσεται στην παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Φορολογικό Έτος	Δηλωθέντα Εισοδήματα	Διαφορά Αποθεμάτων Ατομικής Επιχείρησης (Εναρξης – Λήξης)
2015	12.494,75€	366.951,48€
2016	18.411,12€	155.307,87€
2017	22.070,90€	91.210,70€

Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι, **δεν προσδιορίστηκε το ποσό των προσωπικών δαπανών διαβίωσης**, το οποίο [σε περίπτωση αρνητικής διαφοράς] συγκρινόμενο με το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, θέτει τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.], και συνεπώς, ο δεύτερος προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα, λόγος προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά, την **μη πληρότητα των προϋποθέσεων του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.**, και ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την προϋπόθεση του ότι, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται, εφόσον, «το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης», **προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός**, παρέλκει δε, ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών, υπό στοιχεία (α) και (β) προβαλλομένων λόγων.

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, προσδιορίστηκε ποσό «**προσαύξησης περιουσίας**» του προσφεύγοντα, υπό την μορφή της αύξησης των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα του, η οποία θέτει και την κατά νόμο απαραίτητη προϋπόθεση του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την προϋπόθεση του ότι, «σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα», το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, μόνο το γεγονός της μεταβολής (αύξησης) των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, δεν θέτει τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., καθώς, η κατά την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προσδιορισθείσα «**προσαύξηση περιουσίας**», υπό την μορφή της

αύξησης των αποθεμάτων αυτών, [Φορ. Έτος **2015**, ποσού **366.951,48€**, Φορ. Έτος **2016**, ποσού **155.307,87€** και Φορ. Έτος **2017**, ποσού **91.210,70€**] αφενός μεν, **δεν έτυχε διακεκριμένης φορολογικής αντιμετώπισης, βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος**, είτε, προσδιορίζοντας σαφώς την πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, είτε, εφόσον, δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά αυτή να καταλογισθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, αφετέρου δε, **δεν έτυχε σύγκρισης**, ανά φορολογική περίοδο, μεταξύ, του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, και, του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου.

Επειδή ακολούθως, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, ο δεύτερος προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα, γενικός, λόγος προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά, την μη πληρότητα των προϋποθέσεων του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την προϋπόθεση του ότι, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται, εφόσον, **«υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα»**, υπό την μορφή της αύξησης των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, **προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός**, παρέλκει δε, ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών, υπό στοιχείο (γ) προβαλλομένων λόγων,

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι, κρίθηκε σκόπιμο να χρησιμοποιηθεί κάποια εκ' των προβλεπόμενων του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, προκειμένου να προσδιορισθεί ακριβέστερα η φορολογητέα ύλη στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και ειδικότερα η αξιολόγηση των μεταβολών της περιουσίας του ελεγχόμενου μέσω της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, η οποία, επιλέχθηκε διότι προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα συγκρίνοντας τα έσοδα (φορολογητέα ή μη), με τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές), τις υποχρεώσεις (ατομικές, οικογενειακές) του ελεγχόμενου και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών του στοιχείων (υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών αρχής και τέλους κάθε ελεγχόμενου έτους κλπ). Η έμμεση αυτή τεχνική ελέγχου επιλέχθηκε σύμφωνα με την [διορθωμένο ως προς το ορθό] υπ' αριθμ. πρωτ., νεότερη, απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., [και όχι ως λανθασμένα αναγράφεται η, προηγούμενη, υπ' αριθμ.], απόφαση του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), μετά από σχετική εισήγηση του υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε σκόπιμος, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντα, με την εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, ως προσφορότερης, για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, και συνεπώς, ο υπό στοιχείο (δ), εκ' του δεύτερου προβαλλόμενου, λόγου προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, εσφαλμένης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, καθώς, κατά τους ισχυρισμούς του, όπως προκύπτει από την ίδια την επισκόπηση των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών του

λογαριασμών, παρατηρείται η περιοδική ανά μήνα - είσπραξη επαναλαμβανομένων ποσών, τα οποία αφορούν σε δόσεις τμηματικής εξοφλήσεως πωλήσεων με πίστωση του τιμήματος. Τα ποσά αυτά, κατά τους ισχυρισμούς του, καταβάλλονται δυνάμει πιστωτικών καρτών και, σύμφωνα με την ακολουθούμενη πολιτική της ατομικής του επιχείρησης, αποτελούν συνήθη πρακτική και δυνατότητα, που χορηγεί στους πελάτες του, ώστε να εξασφαλίζει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην αγορά.

Επομένως, κατά τον προσφεύγοντα, η ρευστότητά του κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη **προσαυξανόταν εν τοις πράγμασι με τιμολογηθέντα ποσά προηγούμενων χρήσεων**, ήτοι με ακαθάριστα έσοδα προηγούμενων φορολογικών ετών, δεδομένου ότι το οικείο φορολογικό παραστατικό εκδίδεται κατά την πώληση, αδιαφόρως του τρόπου εισπράξεως του τιμήματος (άρθρο 8 παρ.4 του ν. 4172/2013).

Το γεγονός, δε, κατά τον προσφεύγοντα, ότι τηρεί απλογραφικά και όχι διπλογραφικά βιβλία δεν του επιτρέπει να παρακολουθεί συγκεκριμένα την είσπραξη εκάστης εκδοθείσης Α.Λ.Π. ούτε, όμως, και διατρέχει σχετικό κίνδυνο, καθώς η είσπραξη των δόσεων γίνεται από τα οικεία τραπεζικά ιδρύματα, που έχουν εκδώσει τις αντίστοιχες πιστωτικές κάρτες, τα οποία και μόνον, μετά τη σχετική χρέωση της κάρτας, αναζητούν από τον πελάτη την εξόφληση των υποχρεώσεών του, περαιτέρω, κατά τον προσφεύγοντα, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, **δεν έλαβε υπ' όψιν κατά την εξέταση της ρευστότητας το ανοιχτό δάνειο κεφαλαίων κίνησης ύψους 100.000,00€, που του είχε χορηγήσει η τράπεζα eurobank**, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα που προσκομίζει και επικαλείται.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [παρ. 5, 7 του άρθρου 5 του ν.4308/2014], κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος, καθώς και του ότι, η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: (α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. (β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και (γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [παρ.10 του άρθρου 5 του ν.4308/2014], από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει την υποχρέωση σε κάθε περίπτωση, ακόμα και με την τήρηση απλογραφικών βιβλίων, **να είναι σε θέση να τεκμηριώσει τιμολογηθέντα ποσά προηγούμενων χρήσεων που αφορούν ακαθάριστα έσοδα προηγούμενων φορολογικών ετών**, [ανεξάρτητα από την είσπραξη ή μη των ποσών αυτών από τραπεζικά ιδρύματα]. Περαιτέρω δε, προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού του, μόνη η αναφορά ότι, αυτό προκύπτει από την ίδια την επισκόπηση των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών του

λογαριασμών, χωρίς να προσκομισθεί οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί από μέρους του, **ποιες πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, αφορούν καταβολή δόσης από συναλλαγή προηγούμενου έτους ή προηγούμενων ετών ή ποιες πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, αφορούν αυτοτελείς συναλλαγές του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, και συνεπώς, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.**

Επειδή επιπρόσθετα, σχετικά με την επίκληση εκ του προσφεύγοντα και την προσκόμιση της κίνησης του υπ' αριθμ. GR..... δανειακού λογαριασμού, ύψους 100.000,00€, προκύπτει ότι, αφενός μεν, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, από την επισκόπηση του εν λόγω δανειακού λογαριασμού, χρεώνεται και πιστώνεται με μεταφορές χρηματικών ποσών και όχι με καταθέσεις ή αναλήψεις μετρητών, και επικουρικά σημειώνει ότι, υφίστανται μεταφορές χρηματικών ποσών από και προς τον δανειακό αυτό λογαριασμό, από τους εξής καταθετικούς λογαριασμούς:

- (1) Υπ' αριθμ.
- (2) Υπ' αριθμ.
- (3) Υπ' αριθμ.
- (4) Υπ' αριθμ.
- (5) Υπ' αριθμ.

της τράπεζας eurobank τα υπόλοιπα των οποίων, αρχής και τέλους χρήσης, έχουν υπολογιστεί στην τεχνική ανάλυση ρευστότητας, και επομένως συμπεριλαμβάνουν και την κίνηση (χρέωση-πίστωση) του δανειακού λογαριασμού και συνεπώς, το δανειακό κεφάλαιο κίνησης της τράπεζας eurobank, και εν προκειμένω οι διαφορές μεταξύ χρεώσεων και πιστώσεων του, έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα των υπολοίπων των ανωτέρω καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών της τράπεζας eurobank που εξυπηρετούσαν και εξυπηρετούνταν από τον δανειακό αυτό λογαριασμό, αφετέρου δε, μόνη η αναφορά εκ του προσφεύγοντα, ότι ο έλεγχος αγνοεί το εν λόγω δάνειο, προσκομίζοντας περιοριστικά μόνο την κίνηση αυτού, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, αν ασκείται ουσιαστική επίδραση στον περιορισμό της προσδιορισθείσας και μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., και συνεπώς, το σύνολο των ανωτέρω ισχυρισμών του προσφεύγοντα, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, αλλά, και κατά τα σχετικά αναφερθέντα στο υπό στοιχείο (γ) του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου, **είναι απορριπτέοι, ομοίως, ως αναπόδεικτοι.**

Επειδή στη συνέχεια, κατά την προθεσμία εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα του, **προσκόμισε νέα στοιχεία και επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά**, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του κατά τη διενέργεια αυτού και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος, κατά τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης, συνεπώς, κρίθηκε ότι απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες καθώς και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να διαπιστωθεί εάν το σύνολο αυτών κρίνονται ως ικανά, για την διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα, και το σύνολο των ανωτέρω, αναπέμφθηκαν στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **πράξη αναπομπής**, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή ενέργειες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να αποστείλει στην Υπηρεσία μας το

σχετικό της πόρισμα, και εφόσον προκύπτει, διαφοροποίηση των αρχικών πορισμάτων του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσης του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ της ΠΟΛ 1069/2014 Απόφασης. Περαιτέρω, κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ανταποκρίθηκε και σε απάντηση της ανωτέρω πράξης αναπομπής, απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο, με θέμα «Αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο», στο οποίο αποτυπώθηκαν οι σχετικές διαπιστώσεις αυτής, επί των προσκομισθέντων στοιχείων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών του προσφεύγοντα, το σύνολο των οποίων αναφέρονται αναλυτικά και εξετάζονται στην συνέχεια της παρούσας Απόφαση.

Επειδή επιπρόσθετα, καθώς προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα νέα στοιχεία και έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της υπ' αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία προθεσμία της οποίας αρχικά έληγε την, Αποφασίσθηκε η παράταση της ανωτέρω προθεσμίας για την έκδοση απόφασης για τριάντα (30) ημέρες, έως την **29/11/2023**, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση παράτασης, η οποία και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

Επειδή ήδη σε συνέχεια των ανωτέρω, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα του, προβάλλει τους κάτωθι νεότερους ισχυρισμούς,

- (1) Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, που αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, καθ' όσον το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών υπέκυψε στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., στις 31-12-2021 και 31-12-2022, αντιστοίχως, χωρίς να είναι δυνατή η παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 περ. γ' του ιδίου άρθρου, διότι ουδόλως πληρούνται οι ρητώς απαιτούμενες προϋποθέσεις εφαρμογής, καθ' όσον ουδέποτε εχώρησε ακύρωση των αρχικών καταλογιστικών πράξεων με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. για πραγματικά τυπικό λόγο,
- (2) Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι ανυπόστατες, διότι εκδόθηκαν από αναρμόδιο όργανο,
- (3) Καμιά προϋπόθεση του νόμου και, ειδικότερα, του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του δεν πληρούται, και συνακόλουθα, παρανόμως και εσφαλμένως ο έλεγχος προχώρησε στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου,
- (4) Κατά παράβαση των ισχυουσών οδηγιών, εγκυκλίων διαταγών και αποφάσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν εξέδωσε αιτιολογημένη απόφαση επιλογής συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου,
- (5) Περαιτέρω, επικαλείται τα ποσά, που κατατίθενται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και αφορούν σε δόσεις πραγματοποιηθεισών πωλήσεων του κατά τα παρελθόντα έτη,
- (6) Παρά την εκδοθείσα απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., ουδεμία επαλήθευση ή επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με αυτή, αλλά απλώς επαναλήφθηκαν τα αναγραφόμενα στην ήδη προηγούμενη, και ήδη ακυρωθείσα, έκθεση ελέγχου,
- (7) Η αιτιολογία του ελέγχου για την μη αναγνώριση των δαπανών των μισθωμάτων είναι μη νόμιμη, καθώς, δεν προβλέπεται πουθενά στον νόμο και, ειδικότερα, στα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.),
- (8) Ο παρατιθέμενος στη σχετική έκθεση ελέγχου, πίνακας προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος τυγχάνει αναιτιολόγητος,

(9) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία υιοθετεί άκριτα το σκεπτικό παραπεμπτικού βουλεύματος (κατηγορητηρίου) του έτους 2018, ως προς το οποίο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι αθωώθηκε αμετάκλητα, και συνακόλουθα, εξέλιπε και δεν υφίσταται ως πραγματικό γεγονός το κατηγορητήριο και τα περιστατικά, που περιγράφονται σε αυτό, διότι εξαφανίστηκε με την αθωωτική του απόφαση,

(10) Καθ' όλα παρανόμως και εσφαλμένως φέρονται ως δήθεν ανατιολόγητα από τον έλεγχο, τα κάτωθι ποσά,

(α) 35.800,91€, που αφορούν κινήσεις – καταθέσεις στην αρχή εκάστου μηνός, οι οποίες αφορούν σε εξόφληση δόσεων προηγούμενων μηνών αναφορικά με ποσά τιμολογηθέντα σε προγενέστερες χρήσεις,

(β) 86.196,35€, που αφορούν κινήσεις – χρεώσεις , από τις οποίες φαίνεται ότι οι πληρωμές στα POS του εξωτερικού έγιναν με τη χρεωστική του κάρτα, γεγονός, που σημαίνει ότι δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή ούτε, πολλώ μάλλον, αποτελούν έσοδο από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αλλά συνιστούν απλή μεταφορά ποσών από λογαριασμό του της ημεδαπής σε λογαριασμό του εξωτερικού, μέσω χρεώσεως της κάρτας μου με τα POS,

(γ) 66.813,00€, που, ομοίως ως ανωτέρω, χρεώθηκαν στο δικό του «my pos» εξωτερικού με χρήση της δικής του πιστωτικής κάρτας της τράπεζας ALPHABANK με αριθμό αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων κινήσεων της οποίας προσκομίζει και επικαλείται,

(δ) 39.950,00€ που αφορά σε κινήσεις – πιστώσεις του λογαριασμού με αιτιολογία και σε μία περίπτωση οι οποίες, ως εκ της φύσεώς τους, είναι πρόδηλο ότι αποτελούν προσωρινές διευκολύνσεις – δάνεια.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, περί, του ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, που αφορούν στα φορολογικά έτη 2015 και 2016, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, καθ' όσον το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών υπέκυψε στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, σε περίπτωση, κατά την οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία ακολούθως ακυρώθηκε με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. για οποιονδήποτε λόγο, που δεν είναι ουσιαστικός, δηλαδή για λόγο τυπικό ή διαδικαστικό, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν παραγράφεται, αλλά εκδίδει νέα πράξη εντός ενός έτους μετά την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αυτή αφορά, αναγκαία δε προϋπόθεση, στην περίπτωση αυτή, είναι η κοινοποίηση της νέας καταλογιστικής πράξεως να γίνει από τον Προϊστάμενο της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. μέσα σε ένα (1) έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξεως, καθώς, σε διαφορετική περίπτωση, ήτοι σε περίπτωση, που η ως άνω πράξη κοινοποιηθεί σε χρόνο πέραν του έτους από την έκδοση της αποφάσεως, με την οποία διατάσσεται η ακύρωση της αρχικής πράξεως, αυτή καθίσταται ακυρωτέα (βλ. και Δ.Ε.Δ.).

Στη συνέχεια κατά τον προσφεύγοντα, αναφέρεται ότι, ο περιορισμός της εφαρμογής της ανωτέρω διατάξεως της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., αφορά αυστηρά στις περιπτώσεις ακυρώσεως καταλογιστικής πράξεως για τυπικό λόγο και επιβεβαιώνεται και από την αιτιολογική έκθεση της παρ.6 του άρθρου 46 του ν.4223/2013, με την οποία προστέθηκε στον ν.4174/2013 η προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 6 του άρθρου του ν. 4174/2013, σύμφωνα, δε, με αυτή: «Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες, είτε με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής του άρ. 63 είτε με την απόφαση οποιουδήποτε δικαστηρίου, πράξη προσδιορισμού φόρου ακυρώνεται για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο (οποιαδήποτε νομική πλημμέλεια, οποιοδήποτε τυπικό

σφάλμα, έκδοση πράξης σε βάρος προσώπου που δεν είχε φορολογική υποχρέωση κ.λπ.), οπότε στην περίπτωση αυτή η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, εντός της ανωτέρω προθεσμίας».

Συνεπώς κατά τον προσφεύγοντα, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, για την εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων της παρ.6 του άρθρου 63 και της περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., «μη ουσιαστικό λόγο», δηλαδή λόγο τυπικό, συνιστά η ακύρωση της καταλογιστικής πράξεως, που έγινε χωρίς να εξεταστεί η ουσία της, δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά, που οδήγησαν στην έκδοσή της (π.χ. ακύρωση λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας).

Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον προσφεύγοντα, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ.: Ενδικοφανής Προσφυγή του, για φερομένη ως τυπική πλημμέλεια, ήτοι ως στερουμένων σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, κατά των αρχικών εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, ήτοι κατά:

- 1.Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015,
- 2.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016,
- 3.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017,
- 4.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.07.2015 – 30.09.2015,
- 5.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.03.2016,
- 6.Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.04.2016 – 30.06.2016,
- 7.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.07.2016 – 30.09.2016,
- 8.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2016 – 31.12.2016,
- 9.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.03.2017,
- 10.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 30.06.2017,
- 11.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.07.2017 – 30.09.2017,
- 12.Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2017 – 31.12.2017,
- 13.Της υπ' αριθμ. Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 62 του ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 και
- 14.Της υπ' αριθμ. Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021.

Ωστόσο, κατά τον προσφεύγοντα, η έκδοση και κοινοποίηση σε αυτόν των κατόπιν νέου ελέγχου εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, σε συνέχεια της αποδοχής της προμνημονευθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής του, δεν είναι ορθή και νόμιμη, και τούτο, διότι τα όσα διατυπώνονται στην κοινοποιηθείσα σε αυτόν απόφαση της Δ.Ε.Δ.. περί δήθεν δυνατότητας εκδόσεως νέων οριστικών πράξεων από τη Φορολογική

Αρχή λόγω ακυρώσεως των αρχικών για δήθεν «τυπικό» λόγο, είναι εσφαλμένα, καθ' όσον η ακύρωση της ως άνω πράξεως εχώρησε όχι για τυπικό, αλλά για ουσιαστικό λόγο.

Συνεπώς, κατά τον προσφεύγοντα, από το σκεπτικό και αιτιολογικό της ως άνω αποφάσεως του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ., προκύπτει ότι, τούτη προέβη σε ενδελεχή και πλήρη εξέταση της ουσίας των προσβαλλομένων πράξεων και όχι μόνο της τυπικής πλημμελείας αυτών, καθώς, οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες συνόδευσαν τις αρχικώς εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις, σαφώς και περιέχουν αιτιολογία, η οποία επίσης είναι σαφής και ειδική (πλην όμως κρίθηκε αβάσιμη) και στην οποία η αντίδικος φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) εμμένει.

Περαιτέρω, κατά τον προσφεύγοντα, η Δ.Ε.Δ., με την απόφασή της επί της αρχικώς ασκηθείσης Ενδικοφανούς Προσφυγής του, προέβη όχι στην εξέταση του τύπου της υπάρξεως αιτιολογίας, αλλά στην εξέταση του βασίμου αυτής, προέβη, δηλαδή, στην εξέταση της ουσίας των προσβληθεισών πράξεων και ο ισχυρισμός ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας ή πλημμελής αιτιολογία, διότι δεν αντικρούεται επαρκώς ο ισχυρισμός του, αποτελεί πανηγυρική περίπτωση αντιστροφής του βάρους αποδείξεως εναντίον του, καθώς, υφίσταται πλήρης αιτιολογία στις αρχικώς εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις και η αιτιολογία αυτή είναι σαφής και ειδική, πλην όμως αποβαίνει αβάσιμη και αναπόδεικτη.

Ακολούθως, κατά τον προσφεύγοντα, η απόφαση της Δ.Ε.Δ. συνιστά πανηγυρική παραδοχή του βασίμου των ισχυρισμών του, δεν αποτελεί δηλαδή, η απόφαση της Δ.Ε.Δ. περίπτωση αποδοχής της ενδικοφανούς προσφυγής του και ακυρώσεως των εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων για λόγους τυπικής πλημμελείας, όπως εσφαλμένα και παραπλανητικά αναγράφεται στο διατακτικό της, αλλά, ακυρώσεως και εξαφανίσεως αυτών κατόπιν εξετάσεως της βασιμότητος της υπαρκτής αιτιολογίας αυτών και, εν τέλει, της κρίσεώς της ως αβάσιμης, διότι δεν αποδεικνύονται και δεν τεκμηριώνονται οι αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις και η φερομένη ως αποκρυβείσα ύλη.

Σε κάθε περίπτωση, κατά τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 63 του Κ.Φ.Δ., η Φορολογική Αρχή δύναται να εκδώσει νέα πράξη μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά η απόφαση της Δ.Ε.Δ., ήτοι, εν προκειμένω, σύμφωνα και με το διατακτικό της, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είχε τη δυνατότητα να εκδώσει νέες πράξεις μόνο ως προς τα κάτωθι:

-Ως προς τις προϋποθέσεις υπαγωγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου,

-Ως προς αν τα λήφθηκαν υπ' όψιν στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών στον Φ.Π.Α. τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα των εμμέσων τεχνικών και

-Ως προς τις δικαστικές αποφάσεις, σύμφωνα με τις οποίες οι συναλλαγές, που είχαν θεωρηθεί ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το 2015, αφορούσαν σε μεταφορές κεφαλαίων και όχι σε πωλήσεις προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών.

Επίσης, ο προσφεύγων αναφέρει ότι, όπως κλείνει το διατακτικό της αποφάσεως της Δ.Ε.Δ., απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να ελεγχθεί:

-Η εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου και

-Η ουσία των προσκομιζομένων δικαστικών αποφάσεων και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα προαναφερθέντα.

Ωστόσο, κατά τον προσφεύγοντα, από τις προπεριγραφείσες υποχρεώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καμιά δεν πληρώθηκε κατά τον νέο έλεγχο και την έκδοση των νέων καταλογιστικών πράξεων, καμιά πρόσθετη ελεγκτική επαλήθευση δεν διενεργήθηκε, ώστε να ερευνηθούν και να τεκμηριωθούν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες στην περίπτωσή μου δεν συντρέχουν, και οι προσκομισθείσες δικαστικές αποφάσεις δεν ερευνήθηκαν και δεν ερμηνεύθηκαν ορθώς και νομίμως, αντίθετα ο έλεγχος

έλαβε το κατηγορητήριο, για το οποίο αθωώθηκε, ως πραγματικό γεγονός, καίτοι με τις προσκομισθείσες αθωωτικές δικαστικές αποφάσεις αυτό έχει εξαφανισθεί και συνεπώς σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να καταλήξει σε νέο συμπέρασμα, η αρμοδία Φορολογική Αρχή θα έπρεπε να προβεί σε νέα εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως, ήτοι σε έλεγχο ουσίας, που πόρρω απέχει από την έννοια της «τυπικής πλημμέλειας».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας και σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. και της παρ. 3 του άρθρου 4 της Απόφασης ΠΟΛ 1064/2017, όπου ορίζεται ότι, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή, η πλημμελής αιτιολογία αποτελεί παράβαση που καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του, καθώς, η αιτιολογία αυτή ρητά προβλέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. από το νόμο, οπότε, συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης 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. Το ίδιο δε ισχύει και για την πράξη της οποίας η αιτιολογία είναι μη νόμιμη, δηλαδή είτε γενική και αόριστη, είτε ελλιπής ή ανεπαρκής. Η ύπαρξη αιτιολογίας και η συνδρομή των χαρακτηριστικών που απαιτεί ο νόμος, δηλαδή της σαφήνειας, της ειδικότητας και της επάρκειας της, πρέπει να προκύπτουν είτε από το σώμα της πράξης είτε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς, αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη αιτιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002).

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι, ορθά ακυρώθηκαν οι αρχικώς εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και περαιτέρω ορθά εκδόθηκαν οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και συνεπώς, ο ανωτέρω προβαλλόμενος, πρώτος νεότερος λόγος προσφυγής κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, περί, του ότι οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι ανυπόστατες, διότι εκδόθηκαν από αναρμόδιο όργανο, ισχυρίζεται ότι, πουθενά δεν τεκμηριώνεται η αρμοδιότητα ελέγχου των εισοδημάτων του από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και σε καμιά περίπτωση, της σχετικής κανονιστικής αποφάσεως (Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο της εκδόσεως των αρχικών καταλογιστικών πράξεων, αλλά και της τρέχουσας εντολής ελέγχου της υποθέσεώς του, δεν υπάγεται, και συνεπώς, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ήταν αναρμόδιο να εκδώσει εντολή

ελέγχου για αυτόν και τη σύζυγό του για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, και περαιτέρω, ήταν αναρμόδιο να διενεργήσει έλεγχο να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκ του λόγου αυτού καθίστανται ανυπόστατες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4141/2013, συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α 1004403 ΕΞ 2018, όπου τροποποιήθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-7-2017 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται ότι, αρμόδιο είναι το «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)»,

«[...] α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή: [...]

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος».

«[...] (β) τον/την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως ως άνω υποπερίπτωσης (α)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση εξετάστηκε ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα και προέκυψε ότι, αφενός μεν, σε αντίθεση με τους σχετικούς του ισχυρισμούς, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις προκύπτει η αρμοδιότητα του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) για τον ίδιο, καθώς, κατόπιν σχετικής αναζήτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε., [δεδομένα που διαβιβάστηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 απόφαση], προέκυψε ότι, ήδη ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη, **απέστειλε στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους, 268.779,88€ κατά το φορολογικό έτος 2015, 375.827,11€ κατά το φορολογικό έτος 2016 και 364.247,11€ κατά το φορολογικό έτος 2017**, αφετέρου δε, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις προκύπτει η αρμοδιότητα του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και για την σύζυγο του, και συνεπώς, ο ανωτέρω προβαλλόμενος δεύτερος νεότερος λόγος προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, περί, του ότι καμία προϋπόθεση του νόμου και ειδικότερα, του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων του δεν πληρούται και συνακόλουθα, παρανόμως και εσφαλμένως, ο έλεγχος προχώρησε στην εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ισχυρίζεται, ομοίως τα εκτεθέντα κατά τον αρχικώς δεύτερο λόγο προσφυγής του, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκαν

ανωτέρω, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί, κρίθηκαν βάσιμοι και έγιναν αποδεκτοί, κατά το μέρος που αφορούν,

(α) Την πληρότητα των προϋποθέσεων του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την πλήρωση ή μη της προϋπόθεσης του ότι, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται, εφόσον, «το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης», και,

(β) Την πληρότητα των προϋποθέσεων του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την πλήρωση ή μη της προϋπόθεσης του ότι, οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται, εφόσον, «υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα», υπό την μορφή της αύξησης των αποθεμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Συνεπώς παρέλκει, ως αλυσιτελής, η εξέταση των λοιπών, προβαλλομένων λόγων κατά τον τρίτο νεότερο λόγο προσφυγής.

Επειδή ακολούθως, ο προσφεύγων, σε συνέχεια του τρίτου προβαλλόμενου από αυτόν νεότερου λόγου προσφυγής, ισχυρίζεται επιπρόσθετα ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία όφειλε να εφαρμόσει την έμμεση τεχνική ελέγχου, από κοινού, ταυτόχρονα και παράλληλα με τα εισοδήματα της συζύγου του, πράγμα, που ουδέποτε έκανε και ούτε ανέφερε τους λόγους της παραλείψεως αυτής, καθώς, ουδέποτε εκδόθηκε εντολή ελέγχου για τη σύζυγό του και ουδέποτε εξετάστηκαν τα εισοδήματά της, παράλληλα με τα δικά του, κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 5, 8 και 9 της ΠΟΛ.1050/2014 Απόφασης], ορίζεται ότι, στην περίπτωση που, και οι δυο φορολογούμενοι/σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα, ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία, καθώς επίσης ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων, κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες, και όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία/ συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα, τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο, περαιτέρω ορίζεται ότι, στην περίπτωση, που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι, αφενός μεν, ότι δεν αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Αρχής για τον ταυτόχρονο έλεγχο από κοινού των φορολογουμένων που υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφετέρου δε, στην προκειμένη περίπτωση η προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, βαρύνει

τον προσφεύγοντα, ως αποκτώντα εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Περαιτέρω δε, σύμφωνα με την απάντηση επί της αναπομπής της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, η σύζυγος του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη δήλωσε, **μηδενικό, φορολογητέο εισόδημα το φορολογικό έτος 2015, 0,46€, ως φορολογητέο εισόδημα από τόκους καταθέσεων το φορολογικό έτος 2016 και 0,24€, ως φορολογητέο εισόδημα από τόκους καταθέσεων το φορολογικό έτος 2016**, γεγονός που δεν ασκεί ουδεμία επίδραση κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και περαιτέρω κανέναν προφανή λόγο έκδοσης εντολής ελέγχου που να αφορά την σύζυγο του προσφεύγοντα, επιπρόσθετα δε, μόνη η αναφορά του ανωτέρω ισχυρισμού, χωρίς να προσκομισθεί οποιοδήποτε επιπρόσθετο στοιχείο, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί οποιαδήποτε μεταβολή του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της εφαρμοσθείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου ούτε επιδρά στην κατά νόμο πληρότητα των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., και συνεπώς, ο ανωτέρω επιπρόσθετος κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, κατά παράβαση των ισχυουσών οδηγιών, εγκυκλίων διαταγών και αποφάσεων εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. **δεν εξέδωσε αιτιολογημένη απόφαση επιλογής συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου**, η δε αναφερομένη, με αρ. πρωτ.: απόφαση, αφορά σε εντολή ελέγχου, η οποία έχει ακυρωθεί στο σύνολό της από τη Δ.Ε.Δ., έστω και με την αιτιολογία της τυπικής πλημμελείας, και συνακόλουθα, δεν του κοινοποιήθηκε νομίμως ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης αυτού και της συζύγου του, καθώς και ότι, **δεν του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα δηλώσεως αποθέματος μετρητών κατά την έναρξη και λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων**, κατά παράβαση των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων και του Κ.Φ.Δ., αλλά, και του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, περαιτέρω ο προσφεύγων, επικαλείται, για το **φορολογικό έτος 2015, ως απόθεμα ενάρξεως σε μετρητά, ποσού ύψους 200.000,00€, προερχόμενο από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά του (συμπεριλαμβανομένων των προσδιορισθέντων εισοδημάτων του δυνάμει της με υπ' αριθμ.οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014)**, καθώς και ότι, το ποσό αυτό πρέπει να καταχωρηθεί στις οικείες στήλες και γραμμές της εφαρμοσθείσας τεχνικής αναλύσεως ρευστότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική απάντηση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, επί της αναπομπής προκύπτει ότι, **επιδόθηκαν την**, με το υπ' αριθμ. πρωτ. **έγγραφο, τα έντυπα, (α) «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις», και, (β) «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία», κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) σε εξουσιοδοτημένο του προσφεύγοντα φυσικό πρόσωπο, και σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση επίδοσης, επιπρόσθετα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, **εκδόθηκε η υπ' αριθμ., νεότερη, Απόφαση του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., [ως λανθασμένα αναγράφεται η υπ' αριθμ. απόφαση, στην σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου], που αφορά έγκριση του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντα με την επιλογή της έμμεσης τεχνικής, ανάλυσης της ρευστότητας, και συνεπώς, ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να συμπεριλάβει τα μετρητά που κατείχε, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου, συμπληρώνοντας το σχετικό έντυπο των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων.****

Συνεπώς ο ανωτέρω επιπρόσθετος κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, σε συνέχεια του τέταρτου προβαλλόμενου νεότερου λόγου προσφυγής, ο προσφεύγων επικαλείται, για το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2015**, ως απόθεμα ενάρξεως σε μετρητά, το συνολικό ποσό των **200.000,00€**, ως ποσό προερχόμενο από δηλωθέντα εισοδήματα του προηγούμενων ετών, αναφέροντας ότι, συμπεριλαμβάνεται στο συνολικό ποσό αυτό και η **διαφορά φορολογητέου εισοδήματος προηγούμενου ελέγχου του φορολογικού έτους 2014**, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου και ζητώντας το συνολικό ποσό αυτό να καταχωρηθεί στις οικείες στήλες και γραμμές της εφαρμοσθείσας τεχνικής αναλύσεως ρευστότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την σχετική απάντηση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, επί της αναπομπής αναφέρεται ότι, «ο έλεγχος θα μπορούσε να αποδεχθεί το ποσό των **176.248,68€** ως απόθεμα ενάρξεως σε μετρητά την **01/01/2015** ως αποτέλεσμα της διαφοράς φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2014** όπως αυτή παρουσιάζεται στην από οριστική πράξη προσδιορισμού εισοδήματος. Ο προκύπτων φόρος εισοδήματος για το ανωτέρω ποσό άρχισε να εξοφλείται από την **19/01/2021** έως και την **31/08/2022**», καθώς επίσης, αναφέρεται σαν πρόταση – γνώμη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ότι, «Συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω που αναλυτικά αναφέρθηκαν, ο έλεγχος προτείνει την αποδοχή εν μέρει της εξεταζόμενης αναπομπής για το εισόδημα του ποσού των **176.248,68€**, ως απόθεμα ενάρξεως σε μετρητά την **01/01/2015** ως αποτέλεσμα της διαφοράς φορολογητέου εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2014** όπως αυτή παρουσιάζεται στην από οριστική πράξη προσδιορισμού εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 7 της ΠΟΛ.1050/2014], το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία [απόθεμα μετρητών] φέρει ο προσφεύγων, υπό τις προϋποθέσεις των ανωτέρω διατάξεων, και δεν αρκεί μόνη η αναφορά του κατ' επίκληση ανωτέρω ποσού, χωρίς να προσκομισθεί οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηρίωσης του. Ειδικότερα ως προς την διαφορά του φορολογητέου εισοδήματος συνολικού ποσού **176.248,68€**, που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2014**, μετά την απάντηση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας επί της αναπομπής της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε επιπρόσθετα ότι, ήδη ασκήθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. έφεση από τον προσφεύγοντα, κατά της πράξης αυτής και εκκρεμεί σχετική απόφαση, επί της διαφοράς αυτής, ενώπιον του αρμόδιου **Διοικητικού Εφετείου**, σύμφωνα με την οποία ο ίδιος ο προσφεύγων αμφισβητεί το εισόδημα αυτό, και ως εκ τούτου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι το ποσό των **176.248,68€**, υπήρχε ως απόθεμα σε μετρητά, διότι από τον ίδιο τον προσφεύγοντα αμφισβητείται.

Συνεπώς ο ανωτέρω επιπρόσθετος, κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο από τον προσφεύγοντα νεότερος λόγος προσφυγής, κρίνεται, καταρχάς, κατά το μέρος που αφορά, το ποσό των **176.248,68€** που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του **φορολογικού έτους 2014**, απορριπτέος ως αβάσιμος και περαιτέρω δε, κατά το μέρος που αφορά, το συνολικό ύψος αυτού, επίσης, απορριπτέος ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πέμπτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, επικαλείται ποσά [παραθέτοντας σχετικό πίνακα τραπεζικών κινήσεων, συνολικού ποσού **35.800,91€**], που κατατίθενται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και αφορούν αποπληρωμή δόσεων πραγματοποιηθεισών πωλήσεων του κατά τα παρελθόντα έτη, επίσης ισχυρίζεται ότι, τα ποσά αυτά **είναι νόμιμα έσοδά του**, για τα οποία έχει εκδώσει φορολογικό στοιχείο πωλήσεως και τα οποία, μέσω πιστωτικών καρτών, τα εισπράττει σε μηνιαίες δόσεις, και τα οποία, σύμφωνα με την αναλυτική κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, εκταμιεύονται με χρέωση των πιστωτικών καρτών των πελατών του και πιστώνουν τους τραπεζικούς του λογαριασμούς, καταλήγοντας ότι, παρανόμως και εσφαλμένως φέρονται τα ανωτέρω ποσά, ως δήθεν ανατιολόγητα.

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ομοίως τα εκτεθέντα κατά τον αρχικώς τρίτο λόγο προσφυγής του, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκαν ανωτέρω, το σύνολο των οποίων κρίθηκαν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι, είτε αφορούν γενικά τον αόριστο ισχυρισμό περί περιοδικής είσπραξης επαναλαμβανομένων ποσών, τα οποία αφορούν δόσεις τμηματικής εξοφλήσεως πωλήσεων, είτε, ειδικότερα το κατ' επίκληση συνολικό ποσό των **35.800,91€**, καθώς σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά εκτέθηκαν κατά τον αρχικώς τρίτο λόγο προσφυγής, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 5 του ν.4308/2014], έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει, ποιες πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, αφορούν καταβολή δόσης από συναλλαγή προηγούμενου έτους ή προηγούμενων ετών ή ποιες πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, αφορούν αυτοτελείς συναλλαγές του ελεγχόμενου φορολογικού έτους και από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Συνεπώς ο ανωτέρω πέμπτος προβαλλόμενος από αυτόν νεότερος λόγος προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος, ομοίως με τον αρχικώς τρίτο λόγο προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον έκτο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η εφαρμογή εμμέσων τεχνικών ελέγχου και, συγκεκριμένα, της τεχνικής αναλύσεως ρευστότητας είναι κατ' ουσίαν μη νόμιμη, παραβιάζουσα τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε), αλλά και διαδικαστικά πλημμελής και ελλιπής, κατά παράβαση του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. και των σχετικών αποφάσεων και οδηγιών, καθώς κατά τον προσφεύγοντα,

(α) Η Φορολογική Αρχή δεν έχει λάβει υπ' όψιν τα ποσά μετρητών χρημάτων, που κατείχε την 01-01-2015, 01-01-2016 και 01-01-2017,

(β) Δεν έχει λάβει, επίσης, υπ' όψιν τους εισπρακτέους και πληρωτέους λογαριασμούς του, οι οποίοι δεν καταγράφονται στο λογιστικό του σύστημα ως απλογραφικό, πλην όμως είναι απολύτως υπαρκτοί, και μόνο ο λόγος αυτός, αρκεί για να καταστήσει την τεχνική αυτή απολύτως εσφαλμένη για την περίπτωση του.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων καταλήγοντας αναφέρει ότι, η αντισυνταγματικότητα, μάλιστα, της έμμεσης τεχνικής ελέγχου αναλύσεως ρευστότητας στην περίπτωση του αποδεικνύεται πανηγυρικά, αφού παραβιάζει θεμελιώδη συνταγματικά δικαιώματά του ως προς τη νόμιμη, δίκαιη και αναλογική του φορολόγηση.

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ομοίως τα εκτεθέντα σε συνέχεια του τέταρτου νεότερου λόγου προσφυγής του, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκαν ανωτέρω, προσθέτοντας επιπρόσθετα, ισχυρισμό περί ποσού μετρητών που κατείχε την και την **01/01/2017**, το σύνολο όμως του υπό στοιχείο (α) προβαλλόμενου λόγου, είναι ομοίως, ως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, απορριπτέος ως απαράδεκτος, αναπόδεικτος και αβάσιμος, καθώς, αφενός μεν, ο προσφεύγων, δεν προσδιορίζει κανένα συγκεκριμένο ποσό μετρητών κατά τα έτη αυτά, [....., **01/01/2017**], αφετέρου δε, ο προσφεύγων δεν δήλωσε στο κοινοποιηθέν σ' αυτόν σχετικό έντυπο «*Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία*», κανένα ποσό μετρητών και περαιτέρω δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο τεκμηρίωσης του ισχυρισμού του αυτού, αλλά, αρκείται στην αναφορά απροσδιόριστου ποσού μετρητών που κατείχε την και την **01/01/2017** έκαστου ελεγχόμενου έτους.

Επειδή δε σε κάθε περίπτωση, κατά την εξέταση της ουσίας του σχετικού προβαλλόμενου ισχυρισμού του, προκύπτει ότι, το οποιοδήποτε τυχόν προσδιορισθέν ποσό μετρητών την περιορίζεται, καθώς ήδη, κατά το **φορολογικό έτος 2015**, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 απόφαση, ο προσφεύγων έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές συνολικού ποσού **285.839,51€**, όπου αναλύεται ως,

(α) **4.560,86€**, που αφορά αποπληρωμή δανειακών υποχρεώσεων,

(β) **268.779,88€** που αφορά εξερχόμενα εμβάσματα προς την αλλοδαπή, και ,

(γ) **12.498,77€** που αφορά αποπληρωμή λογαριασμών τηλεπικοινωνιών και ενέργειας.

Επειδή δε σε κάθε περίπτωση, κατά την εξέταση της ουσίας του σχετικού προβαλλόμενου ισχυρισμού του, προκύπτει ότι, επίσης το οποιοδήποτε τυχόν προσδιορισθέν ποσό μετρητών την **01/01/2017** περιορίζεται, καθώς ήδη, κατά το **φορολογικό έτος 2016**, σύμφωνα με τα δεδομένα που διαβιβάστηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 απόφαση, ο προσφεύγων έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές συνολικού ποσού **385.617,61€**, όπου αναλύεται ως,

(α) **1.759,33€**, που αφορά αποπληρωμή δανειακών υποχρεώσεων,

(β) **375.827,11€** που αφορά εξερχόμενα εμβάσματα προς την αλλοδαπή, και,

(γ) **8.031,17€** που αφορά αποπληρωμή λογαριασμών τηλεπικοινωνιών και ενέργειας.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον έκτο, υπό στοιχείο (β) προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, δεν έχει λάβει, υπ' όψιν τους εισπρακτέους και πληρωτέους λογαριασμούς του, οι οποίοι δεν καταγράφονται στο λογιστικό του σύστημα ως απλογραφικό, πλην όμως είναι απολύτως υπαρκτοί, και μόνο ο λόγος αυτός αρκεί για να καταστήσει την τεχνική αυτή απολύτως εσφαλμένη για την περίπτωση του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται παρομοίως τα εκτεθέντα κατά τον αρχικώς τρίτο λόγο προσφυγής του, όπως αναλυτικά αποτυπώθηκαν ανωτέρω, το σύνολο όμως του υπό στοιχείο (β) προβαλλόμενου λόγου, είναι ομοίως, ως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, απορριπτέο ως αόριστο, αναπόδεικτο και αβάσιμο, είτε αφορά γενικά τον αόριστο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, περί ύπαρξης εισπρακτέων και πληρωτέων λογαριασμών, είτε ειδικότερα, ποσά τα οποία σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 5 του ν.4308/2014], έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει, καθώς, από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να

παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Συνεπώς ο ανωτέρω πέμπτος προβαλλόμενος από αυτόν νεότερος λόγος προσφυγής, κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος, ομοίως με τον αρχικώς τρίτο λόγο προσφυγής, περαιτέρω δε, σε κάθε περίπτωση μόνη η αναφορά, περιοριστικά, εκ του προσφεύγοντα, ότι ο έλεγχος δεν έχει λάβει υπ' όψιν του εισπρακτέους και πληρωτέους λογαριασμούς του, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, αν ασκείται ουσιαστική επίδραση στον περιορισμό της προσδιορισθείσας και μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, ο προσφεύγων, σε συνέχεια του έκτου, προβαλλόμενου από αυτόν νεότερου λόγου προσφυγής, ισχυρίζεται, ομοίως τα εκτεθέντα κατά τον αρχικώς πρώτο λόγο προσφυγής του, περί αντισυνταγματικότητας, στον οποίο αναλυτικά αναφερθήκαμε κατά την εξέταση του αρχικώς πρώτου λόγου προσφυγής του, στον οποίο και παραπέμπουμε.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον έβδομο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, δεν του αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, ποσά μισθωμάτων, τα οποία κατέβαλε για το υποκατάστημά του στην Αθήνα, ύψους **27.600,00€** για έκαστο εκ των ετών **2015, 2016** και **2017**. Ωστόσο, κατά τον προσφεύγοντα, η αιτιολογία του ελέγχου για την μη αναγνώριση των δαπανών των μισθωμάτων του είναι μη νόμιμη, καθώς, δεν προβλέπεται πουθενά στον νόμο και, ειδικότερα, στα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013, η μη αναγνώριση δαπάνης μισθώματος λόγω αδυναμίας της ελεγκτικής υπηρεσίας να διασταυρώσει τη δαπάνη αυτή με τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε2 μισθωμάτων του εκμισθωτή του, καθώς, τούτο καταλήγει στο άτοπο, παράλογο και παράνομο αποτέλεσμα να τιμωρείται και να του καταλογίζονται λογιστικές διαφορές για τυχόν φορολογική παράβαση του εκμισθωτή του, και συνεπώς, πουθενά στην έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται ο οποιοσδήποτε νόμιμος λόγος της μη αναγνώρισεως των εν λόγω δαπανών του προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, καθώς και τις απόψεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι, αφενός μεν, κατά την διενέργεια του ελέγχου ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης για το εν λόγω ακίνητο** και συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το ποσό αυτό, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 22 του ν.4172/2013, [και ανεξάρτητα της δήλωσης ή μη του ποσού αυτού από την ιδιοκτήτρια εταιρεία], όπου ορίζεται ότι, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, εφόσον, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, αφετέρου δε, ο προσφεύγων **δεν προσκομίζει, ούτε με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, το σχετικό συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης που αφορά το εν λόγω ακίνητο**, περαιτέρω δε, ο έλεγχος κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπίστωσε ότι, η εκμισθώτρια εταιρεία με την επωνυμία, έχει υποβάλλει την υπ' αριθμ. οριστική δήλωση μίσθωσης, που αφορά την ελεγχόμενη περίοδο, με ποσό μηνιαίου μισθώματος τα **2.300,00€**, και ως εκ τούτου, ο ανωτέρω έβδομος προβαλλόμενος, εκ του προσφεύγοντα, λόγος προσφυγής, κατόπιν

διενέργειας σχετικής διασταυρωτικής ελεγκτικής επαλήθευσης, γίνεται αποδεκτός λόγω χρηστής Διοίκησης, ορίζουμε δε στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία την αποστολή σχετικού δελτίου πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις περί παραγραφής, ως προς τη διαπίστωση της απόκρυψης φορολογητέων εισοδημάτων και την μη δήλωση αυτών από την εκμισθώτρια εταιρεία.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον όγδοο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, ο σχετικός παρατιθέμενος στην έκθεση ελέγχου, πίνακας προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος ελέγχου από την επιχείρησή του τυγχάνει αναπιολόγητος, και περαιτέρω αναφέρει ότι, οι μόνες δαπάνες, που πράγματι δεν αναγνωρίζονται νομίμως προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, είναι αυτές της εκ παραδρομής εξοφλήσεως συναλλαγών προμηθευτών του κατά το **φορολογικό έτος 2015**, χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής και οι οποίες ανέρχονται μόλις στο ποσό των **8.853,64€**.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις καθώς και τις απόψεις της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ήδη, η **τροποποίηση του εν λόγω πίνακα προσδιορισμού φορολογητέων εισοδημάτων** από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, κατά το μέρος εκείνο που αφορά προσδιορισθέντα ποσά με την παρούσα απόφαση, παρέλκει δε ως αλυσιτελής, η εξέταση του ως ανωτέρω όγδου προβαλλόμενου νεότερου λόγου προσφυγής.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον ένατο προβαλλόμενο από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, υιοθετεί άκριτα το σκεπτικό παραπεμπτικού του βουλεύματος (κατηγορητηρίου) έτους 2018, ως προς το οποίο αθώωθηκε αμετάκλητα, και συνακόλουθα, εξέλιπε και δεν υφίσταται ως πραγματικό γεγονός το κατηγορητήριο και τα περιστατικά, που περιγράφονται σε αυτό, διότι εξαφανίστηκε με την αθωωτική του απόφαση.

Επιπρόσθετα κατά τον προσφεύγοντα, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, πεπλανημένως θεώρησε ότι συντρέχουν οι περιστάσεις, που περιγράφονται στο ως άνω κατηγορητήριο, το οποίο, μετά την αθώωσή του, έχει νομικά εξαφανισθεί, και, καμιά ελεγκτική επαλήθευση δεν διενήργησε, ώστε να διαπιστώσει εάν οι συναλλαγές του ή κάποιες από αυτές αποτελούν τυχόν πωλήσεις εμπορευμάτων του, αντιθέτως, κατά τον προσφεύγοντα, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία χαρακτηρίζει το σύνολο των κινήσεων, που διενεργήθηκαν μέσω των κατασχεθέντων από την οικονομική αστυνομία POS, ως δήθεν εισόδημα αγνώστου πηγής και προελεύσεως, με μόνη αιτιολογία για τον χαρακτηρισμό αυτό, ότι η οικονομική αστυνομία, σε έγγραφό της, έδωσε στοιχεία μόνο για το συνολικό ποσό και το συνολικό πλήθος των συναλλαγών, που διενεργήθηκαν μέσω των POS, τα οποία επισημαίνει ότι είχαν κατασχεθεί και δεν είχε στη διάθεσή του, ώστε να ερευνήσει και να αντικρούσει κάθε ισχυρισμό για τις αναφερόμενες συναλλαγές.

Περαιτέρω, κατά τον προσφεύγοντα, με μία απaráδεκτη νομικά πλήρη αντιστροφή του βάρους αποδείξεως, ο έλεγχος, επικαλούμενος ως αιτιολογία την αδυναμία του να εντοπίσει συγκεκριμένες μη δηλωθείσες εμπορικές συναλλαγές του, ονομάζει αφοριστικά και αυθαίρετα το σύνολο των συναλλαγών του μέσω του κατασχεθέντος POS ως δήθεν εισόδημα αγνώστου πηγής και προελεύσεως και μάλιστα αποκρυβέν. Επίσης, κατά τον προσφεύγοντα, με αναπιολόγητο και ατεκμηρίωτο τρόπο αθροίζει ποσά συναλλαγών, χωρίς να εξετάζει και να τεκμηριώνει για ποιό λόγο ενεργεί έτσι, και επιπλέον, αντιστρέφει

απόλυτα την υπ' αριθμ. Απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών και αναφέρει το κατηγορητήριο, για το οποίο αθωώθηκε, ως δήθεν σκεπτικό της αθωωτικής αποφάσεως.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων αναφέρει ότι, η δε αλήθεια, είναι ότι τα POS ήταν μιας και μόνης εταιρείας, της, η οποία, σε κάποια χρονική στιγμή και χωρίς δική του ενημέρωση, άλλαξε εταιρικό σχήμα και, ως εκ τούτου, μεταφέρθηκαν τα ποσά και οι λογαριασμοί από το Λουξεμβούργο στη Μάλτα.

Συνεπώς, κατά τον προσφεύγοντα, ότι αναφέρεται ως πίστωση του λογαριασμού του στη Μάλτα την, αφορά σε αλλαγή λογαριασμών, για την οποία δεν είχε γνώση, και, σε κάθε περίπτωση, το σύνολο του ποσού υπήρχε κατά την **31/12/2015** στον λογαριασμό της, η οποία έκλεισε και τα χρήματα μεταφέρθηκαν στον προαναφερθέντα λογαριασμό Μάλτας.

Ακολούθως ο προσφεύγων αναφέρει ότι, είναι αδύνατο, να συμβεί να μεταφερθούν χρήματα σε λογαριασμό την **01/01** του έτους **2016** και να αφορούν στο **φορολογικό έτος 2016**, και επομένως, το σύνολο αφορά στο **φορολογικό έτος 2015**. Περαιτέρω, κατά τον προσφεύγοντα, η άθροιση του ποσού των **61.710,00€** με το ποσό των **102.000,00€** είναι ατεκμηρίωτη και καταχρηστική, καθώς, το ποσό των **61.710,00€** εμπεριέχεται στο σύνολο των κινήσεων από τα κατασχθέντα POS και αποτελεί ποσό, για το οποίο του απαγγέλθηκε κατηγορία για παραβίαση των περιορισμών κινήσεως κεφαλαίων (capital controls), πλην όμως με την υπ' αριθμ. απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών αθωώθηκε, και επομένως, κατά τον προσφεύγοντα, όλα τα αναφερόμενα στο επίμαχο κατηγορητήριο νομικά δεν υφίστανται, έχουν εξαφανισθεί με την ως άνω αθωωτική απόφαση και κάθε επίκλησή τους χωρίς άλλη τεκμηρίωση και έρευνα από τη Φορολογική Αρχή είναι μη νόμιμη και αυθαίρετη.

Τέλος ύστερα από τα ανωτέρω αναφερθέντα, ο προσφεύγων, [παραθέτοντας σχετικό πίνακά τραπεζικών κινήσεων, για το συνολικό ποσό των **86.196,35€**, [και όχι και για το συνολικό ποσό των **66.813,00€**], καταλήγει στο συμπέρασμα ότι,

(α) Συνολικό ποσό ύψους **86.196,35€**, που αφορά σε κινήσεις – χρεώσεις του λογαριασμού με αριθμό GR....., από τις οποίες φαίνεται ότι οι πληρωμές στα POS του εξωτερικού έγιναν με τη χρεωστική του κάρτα, γεγονός, που σημαίνει ότι δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή ούτε, πολλώ μάλλον, αποτελούν έσοδο από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αλλά συνιστούν απλή μεταφορά ποσών από λογαριασμό του της ημεδαπής σε λογαριασμό του εξωτερικού, μέσω χρεώσεως της κάρτας του με τα POS,

(β) Ακριβώς ως ανωτέρω, επιπλέον ποσό ύψους **66.813,00€** χρεώθηκε στο δικό του εξωτερικού με χρήση της δικής του πιστωτικής κάρτας της τραπεζής ALPHABANK με αριθμό, αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων κινήσεων της οποίας προσκομίζει και επικαλείται.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκ του προσφεύγοντα εκτεθέντων, προκύπτει ότι οι ισχυρισμοί του, πέραν του ότι εκκινούν από την εσφαλμένη αντίληψη, ότι η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία έπρεπε κατά δέσμια αρμοδιότητα της να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις τεκμηρίωσης των υπό κρίση συναλλαγών [και δη κινήσεις προερχόμενες από POS που ήταν συνδεδεμένο(να) με τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή], ενώ ήδη, με την σχετική έκθεση ελέγχου, προέκυψε σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτήν, ότι, για **182** συναλλαγές συνολικής αξίας **102.662,33€**, καθώς και, για **224** συναλλαγές συνολικής

αξίας **61.710,00€**, του ελεγχόμενου φορολογικού έτους **2015**, [τα οποία αρχικά είχαν θεωρηθεί ως εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιβάλλοντας τις σχετικές κυρώσεις], αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας του, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, καταλήγει, περαιτέρω δε, στο συμπέρασμα ότι, κατόπιν της, κατ' επίκληση [υπ' αριθμ.], αθωωτικής Απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πατρών, για την κατηγορία της παραβίασης των περιορισμών κινήσεως κεφαλαίων, τα υπό κρίση ποσά (ως αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη) δεν είναι δυνατόν να επικαλεσθούν [χωρίς άλλη τεκμηρίωση και έρευνα] από την αρμόδια Φορολογική Αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεση, τις σχετικές εφαρμοστέες διατάξεις και την νομολογία, προκύπτει ότι, για το **φορολογικό έτος 2015**, αφενός μεν, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ύστερα από την διαπίστωση [κατ' αρχήν] της προαναφερθείσας προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντα, κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., και καθώς διαπιστώθηκε ο χρόνος της κατάθεσης των επίμαχων ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, συμπεριέλαβε τα ανωτέρω ποσά [**102.662,33€** και **61.710,00€**] στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε προς αυτόν, ο οποίος κλήθηκε ώστε να αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης, και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, κατά το άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ., αφετέρου δε, κατόπιν της μη ανταπόκρισης αυτού, τα ποσά αυτά λογίσθηκαν και να φορολογήθηκαν ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή στη συνέχεια, ο προσφεύγων προς δικαιολόγηση της, ως ανωτέρω, προσαύξησης της περιουσίας του, κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., ισχυρίζεται ότι, ποσό ύψους **86.196,35€** που αφορά σε κινήσεις-χρεώσεις του λογαριασμού με αριθμό GR....., από τις οποίες φαίνεται ότι οι πληρωμές στα POS του εξωτερικού έγιναν με τη χρεωστική του κάρτα, γεγονός, που συνιστά απλή μεταφορά ποσών από λογαριασμό του της ημεδαπής σε λογαριασμό του εξωτερικού, μέσω χρεώσεως της κάρτας του με τα POS. Σύμφωνα όμως, με πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προέκυψε ότι, αφενός μεν η κίνηση συνολικού ποσού **2.000,00€** την **26/10/2015**, αφορά μεταφορά ποσού στην ημεδαπή, αφετέρου δε, οι υπόλοιπες συναλλαγές συνολικής αξίας **84.196,35€**, δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν ως μεταφορές μέσω της χρεωστικής κάρτας του προσφεύγοντα προς λογαριασμό του εξωτερικού στον οποίον είναι δικαιούχος, καθώς, το σύνολο αυτών δεν φέρουν σχετική αιτιολογία, και περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο, [ημεδαπής ή αλλοδαπής], ώστε να προκύψει η κατά τους ισχυρισμούς του, ενδεχόμενη μεταφορά των ποσών αυτών μεταξύ δικών του λογαριασμών (ημεδαπής και αλλοδαπής), ούτε επίσης, σχετικά στοιχεία, εκ των οποίων προκύπτει αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των στοιχείων αυτών, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, και συνεπώς ο ανωτέρως ένατος υπό στοιχείο (α), ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή κατόπιν, ο προσφεύγων επίσης προς δικαιολόγηση της, ως ανωτέρω, προσαύξησης της περιουσίας του, κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., ισχυρίζεται ότι, το συνολικό ποσό των **66.813,00€**, χρεώθηκε στο δικό του εξωτερικού με χρήση της δικής του πιστωτικής κάρτας της τραπεζής ALPHABANK με αριθμό, αντίγραφα των

αναλυτικών καταστάσεων κινήσεων της οποίας προσκομίζει και επικαλείται, σύμφωνα δε με πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προέκυψε ότι, παρόλο που ο προσφεύγων δε παρέθεσε αναλυτικό πίνακα αυτών, πλήθος **46** συναλλαγών [χρεωστικές κινήσεις], συνολικού ποσού **66.813,00€**, με αιτιολογία, δύναται, να ταυτοποιηθούν [λόγω μόνης της αιτιολογίας της συναλλαγής τους ως], ο οποίος αποτελεί και τον διακριτικό τίτλο [.....] της επιχείρησης του προσφεύγοντα, ως μεταφορές της πιστωτικής του κάρτας προς λογαριασμό του εξωτερικού, και συνεπώς ο ανωτέρως ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός λόγω χρηστής Διοίκησης, επισημαίνοντας το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο, [ημεδαπής ή αλλοδαπής], ώστε να προκύψει η κατά τους ισχυρισμούς του, ενδεχόμενη μεταφορά των ποσών αυτών μεταξύ δικών του λογαριασμών (ημεδαπής και αλλοδαπής), ούτε επίσης, σχετικά στοιχεία, εκ των οποίων να προκύπτει η αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των στοιχείων αυτών, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

Επειδή, περαιτέρω, προς επίρρωση των σχετικών ισχυρισμών του, προβάλλεται μόνη η αναφορά ότι, η άθροιση του ποσού των **61.710,00€**, με το ποσό των **102.662,33€**, είναι ατεκμηρίωτη και καταχρηστική, καθώς, το ποσό των **61.710,00€** εμπεριέχεται στο σύνολο των κινήσεων από τα κατασχεθέντα POS, χωρίς όμως να προσκομισθεί οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί από μέρους του, ότι αυτό περιέχεται στο σύνολο των κινήσεων από τα κατασχεθέντα POS και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή τέλος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων ισχυρισμών εκ του προσφεύγοντα, την απάντηση επί της αναπομπής της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας που συντάχθηκε ύστερα από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, οι οποίες και γίνονται αποδεκτές από την παρούσα απόφαση, προκύπτει συγκεντρωτικά ότι, για το **φορολογικό έτος 2015**, εκ του συνόλου των **182** κινήσεων, συνολικής αξίας **102.662,33€**, που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας, καθώς και, **224** κινήσεων, συνολικής αξίας **61.710,00€**, που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με την υπ' αριθμ. καταδικαστική Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Πατρών, δηλαδή, συνολικά **406** κινήσεις, συνολικού ποσού **164.372,33€**, ταυτοποιούνται, κατά αποδοχή της αιτιολογίας τους, **46** κινήσεις, συνολικού ποσού **66.813,00€**, ως μεταφορές χρηματικών ποσών με έμβασμα από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα (ή χρέωση πιστωτικής κάρτας) στην ημεδαπή σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του στην αλλοδαπή, και δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας, περαιτέρω δε, το υπόλοιπο των ανωτέρω, ήτοι, **360** κινήσεις, συνολικού ποσού **97.559,33€**, αποτελούν εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεση, τις σχετικές εφαρμοστέες διατάξεις και την νομολογία, προκύπτει ότι, για το **φορολογικό έτος 2016**, αφενός μεν, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ύστερα από την διαπίστωση [κατ' αρχήν] της προαναφερθείσας προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντα, κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., και καθώς διαπιστώθηκε ως χρόνος αυτής το έτος **2016**, λόγω της απάντησης της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, σύμφωνα με το υπ' αριθμ, έγγραφο, κατόπιν, του υπ' αριθμ. πρωτ. εγγράφου της αρμόδιας ελεγκτικής

υπηρεσίας προς παροχή πληροφοριών, συμπεριέλαβε το ανωτέρω ποσό **[20.707,67€]** στο υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος κλήθηκε ώστε να αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης, και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, κατά το άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ., αφετέρου δε, κατόπιν της μη ανταπόκρισης αυτού, τα ποσά αυτά λογίσθηκαν και να φορολογήθηκαν ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή κατόπιν, ο προσφεύγων προς δικαιολόγηση της, ως ανωτέρω, προσαύξησης της περιουσίας του, κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., ισχυρίζεται επίσης κατά τον ένατο από αυτόν προβαλλόμενο λόγο, ότι, είναι αδύνατο, να συμβεί να μεταφερθούν χρήματα σε λογαριασμό την **01/01 του έτους 2016** και να αφορούν το **φορολογικό έτος 2016**, και επομένως, το σύνολο τους αφορά το **φορολογικό έτος 2015**, και καθώς σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου αλλά και την απάντηση επί της αναπομπής της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, εκ των οποίων προκύπτει ότι, για το **φορολογικό έτος 2016**, δεν υφίσταται κάποια συναλλαγή με την αιτιολογία στην πιστωτική κάρτα του προσφεύγοντα, αλλά και του γεγονότος ότι, η ως ανωτέρω προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, **συνολικού ποσού 20.707,67€,** αφορά την διαφορά μεταξύ του ποσού των **182** συναλλαγών, συνολικής αξίας **102.662,33€** κατά το **φορολογικό έτος 2015** και του συνολικού ποσού των **123.370,00€** που πιστώθηκε, ως μεταφορά, την σε τραπεζικό του λογαριασμό στην αλλοδαπή, δεν προσδιορίσθηκε ως χρόνος προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντα το **φορολογικό έτος 2016**, καθώς, αφενός μεν, πρόκειται για μεταφορά ποσού κατά την έναρξη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2016, αφετέρου δε, αυτό δεν αποτελεί θετική διαφορά μεταξύ της έναρξης και της λήξης του φορολογικού έτους αυτού, ούτε επίσης προσδιορίσθηκε ο προγενέστερος χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού αυτού σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, και συνεπώς, το ποσό αυτό **[20.707,67€]** δεν δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, που αφορά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2016**, περαιτέρω, ο ανωτέρω ισχυρισμός εκ του προσφεύγοντα, κατά το μέρος που αφορά την μεταφορά του ποσού αυτού, κατά την έναρξη του ελεγχόμενου **φορολογικού έτους 2016**, κρίνεται **βάσιμος και γίνεται αποδεκτός**, απορριπτέος δε ως αναπόδεικτος, είναι, ο εν συνεχεία, σχετικός προβαλλόμενος εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμός, ότι το ποσό αυτό αφορά το **φορολογικό έτος 2015**, καθώς, δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηρίωσης του ισχυρισμού αυτού.

Επειδή καταρχάς, από τα ανωτέρω εκτεθέντα και σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι, η κατά την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, προσδιορισθείσα «*προσαύξηση περιουσίας*», κατά το ελεγχόμενο **φορολογικό έτος 2015 [ποσού 164.372,33€]**, καθώς και, κατά το ελεγχόμενο **φορολογικό έτος 2016 [ποσού 20.707,67€]**, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, υπό την μορφή των κινήσεων μέσω τερματικού αποδοχής καρτών [POS], αφενός μεν, έτυχε διακεκριμένης φορολογικής αντιμετώπισης, βάσει των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, αφετέρου δε, έτυχε σύγκρισης, κατά τα ελεγχόμενα **φορολογικά έτη 2015 και 2016**, μεταξύ, του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, και, του συνολικού καθαρού

φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εκ' των αποτελεσμάτων των οποίων λήφθηκε, το μεγαλύτερο, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα.

Επειδή εκ των ανωτέρω αναφερθέντων, προκύπτει ότι, τέθηκαν, αρχικά, οι κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις, του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., κατά το μέρος που αφορά την προϋπόθεση του ότι, *«σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα»*, και το εισόδημα του προσφεύγοντος, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., κατά τα ελεγχόμενα **φορολογικά έτη 2015 και 2016**.

Επειδή στην συνέχεια, κατά την εξέταση των πρόσθετων νεότερων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα, ως τα αναλυτικά εκτεθέντα κατά τον ένατο λόγο αυτής, όπου κρίθηκε βάσιμος και έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, κατά το μέρος εκείνο που αφορά, ότι δεν δύναται να θεωρηθεί ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, το ποσό των **20.707,67€**, που αφορά το υπό κρίση **φορολογικό έτος 2016**, συνεπεία δε αυτού είναι ότι **εκλείπουν, τελικώς, οι κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις, του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., για το φορολογικό έτος αυτό, [2016]**, και το εισόδημα του προσφεύγοντος, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., μόνο κατά το ελεγχόμενο **φορολογικό έτος 2015**, κατά το μέρος εκείνο που αφορά **360 κινήσεις, συνολικού ποσού 97.559,33€**, που αποτελούν εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή εν κατακλείδι σε συνέχεια των ανωτέρω, κατά την εξέταση των πρόσθετων νεότερων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και ειδικότερα, ως τα αναλυτικά εκτεθέντα ως ανωτέρω, και καθώς προσδιορίστηκε ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., μόνο κατά το ελεγχόμενο **φορολογικό έτος 2015**, πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, σύγκριση και λήφθηκε ως φορολογητέο εισόδημα το συνολικό ποσό των **387.756,99€**, το οποίο προκύπτει, ως μεγαλύτερο μεταξύ,

(1) Του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το οποίο διαμορφώθηκε αναλυτικά, για το **φορολογικό έτος 2015** στο συνολικό ποσό των **118.907,72€**, το οποίο αποτελείται από:

(α) Το φορολογητέο εισόδημα βάση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **12.494,75€**, πλέον,

(β) Την προσδιορισθείσα, βάση απόφασης, προσαύξηση περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ποσού, **97.559,33€**, πλέον,

(γ) Την προσδιορισθείσα, βάση ελέγχου, μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη κατά την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ποσού, **8.853,64€**, και,

(2) Του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με βάσει την προαναφερθείσα τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, το οποίο διαμορφώθηκε αναλυτικά, στο συνολικό ποσό των **387.756,99€** για το **φορολογικό έτος 2015**, το οποίο αποτελείται από:

(α) Το φορολογητέο εισόδημα βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τον προσφεύγοντα, ποσού, **12.494,75€**, πλέον,

(β) Την προσδιορισθείσα, βάσει ελέγχου, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ποσού, **375.262,24€**,

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων κατά τον δέκατο προβαλλόμενο υπό στοιχείο (δ) από αυτόν νεότερο λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, καθ' όλα παρανόμως και εσφαλμένως φέρονται ως δήθεν αναιτιολόγητα από τον έλεγχο, το συνολικό ποσό των **39.950,00€** [παραθέτοντας αναλυτικό πίνακα], που αφορά σε κινήσεις – πιστώσεις του λογαριασμού με αιτιολογία και σε μία περίπτωση οι οποίες, ως εκ της φύσεώς τους, είναι πρόδηλο ότι αποτελούν προσωρινές διευκολύνσεις – δάνεια.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, αφενός μεν, αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, δηλαδή, της πίστωση των ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, αφετέρου δε, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα σχετικό έγγραφο το οποίο φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας για την δανειακή φύση αυτών, μόνη δε η αναφορά εκ του προσφεύγοντα, ότι το ποσό αυτό προδήλως αποτελεί προσωρινές διευκολύνσεις-δάνεια, δεν επαρκεί ώστε να τεκμηριωθεί με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε η ορθότητα του αρχικώς προβαλλόμενου ισχυρισμού του, ούτε δε, αν το στοιχείο αυτό ασκεί ουσιαστική επίδραση στον περιορισμό της προσδιορισθείσας και μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, με την εφαρμογή της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατά την περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. Επιπρόσθετα δε, οι υπό κρίση πιστωτικές αυτές κινήσεις, δεν έτυχαν μεμονωμένης φορολογικής αντιμετώπισης, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία. Συνεπώς το υπό στοιχείο (δ) του ως ανωτέρω δέκατου νεότερου προβαλλόμενου λόγου προσφυγής, είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, επομένως κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν, βάση της παρούσας απόφασης, συγκεντρωτικά, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, τα κάτωθι:

Φορ.Έτος	Προσαύξηση Περιουσίας (παρ.4, άρθρ.21 ΚΦΕ) Βάση Ελέγχου	Προσαύξηση Περιουσίας (παρ.4, άρθρ.21 ΚΦΕ) Βάση Απόφασης	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρ.22,23 ΚΦΕ) Βάση Ελέγχου	Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρ.22,23 ΚΦΕ) Βάση Απόφασης	(Πλέον) Δηλωθέντα Εισοδήματα Βάση Δήλωσης	Σύνολο Φορ. Εισοδήματος Γενικών Διατάξεων Βάση Απόφασης
2015	164.372,33€	97.559,33	36.453,64	8.853,64	12.494,75	118.907,72
2016	20.707,67€	0,00	27.600,00	0,00	18.411,12	18.411,12
2017			27.600,00	0,00	22.070,90	22.070,90

Τέλος, βάση της παρούσας απόφασης, προσδιορίστηκε το τελικό φορολογητέο εισόδημα, του προσφεύγοντα, αναλυτικά, ως ακολούθως,

Φορ.Έτος	Φορ. Εισόδημα Βάση Δήλωσης	Σύνολο Φορ. Εισοδήματος Γενικών Διατάξεων Κ.Φ.Ε. Βάση Απόφασης	Φορ. Εισόδημα Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου (Άρθρ.27 Κ.Φ.Δ.) Βάση Ελέγχου	Εισόδημα Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου (Άρθρ.27 Κ.Φ.Δ.) Βάση Απόφασης	Τελικό Φορ. Εισόδημα Βάση Απόφασης
2015	12.494,75	118.907,72	375.262,24	375.262,24	387.756,99
2016	18.411,12	18.411,12	191.728,77	0,00	18.411,12
2017	22.070,90	22.070,90	110.469,95	0,00	22.070,90

Επειδή τέλος, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ** έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κλήθηκε προς ακρόαση μέσω υποβολής εγγραφών απόψεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα στοιχεία που προσκόμισε με την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να αποδείξει τους προβαλλόμενους σε αυτά λόγους.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα, τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και των σχετικών υποβληθέντων, κατά την εξέταση της παρούσας, υπομνημάτων και δικαιολογητικών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, αναλυτικά ως εξής:

- (1) Την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του **φορολογικού έτους 2015**,
- (2) Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του **φορολογικού έτους 2016**, και,
- (3) Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του **φορολογικού έτους 2017**.

Προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

- Φορολογικό Έτος 2015

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **209.030,66€**, ως η επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου,

- Φορολογικό Έτος 2016

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **0,00€**, ως η τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου,

- Φορολογικό Έτος 2017

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **0,00€**, ως η τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής, προστίμου.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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.