



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28.5.2025

Αριθμός απόφασης: 1788

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 32.468,73 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 16.234,37 €, ήτοι συνολικό ποσό 48.703,10 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 100.270,48 €, έναντι του δηλωθέντος 1.880,40 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του- διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ. εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ. Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς από τον διενεργηθέντα στον προσφεύγοντα μερικό φορολογικό έλεγχο, φορολογικού έτους 2021 προσδιορίστηκε το εισόδημα του προσφεύγοντος τόσο με τις γενικές διατάξεις όσο και με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της τεχνικής ρευστότητας και κατόπιν σύγκρισης των δύο αποτελεσμάτων ο έλεγχος έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα το προσδιορισθέν βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Συγκεκριμένα, το εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση τη μέθοδο της τεχνικής ρευστότητας προσδιορίστηκε ως εξής:

Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων	53.404,51
Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων	151.794,59
Διαφορά	-98.390,08

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

1. Δεν γνώριζε ότι για την επιχείρησή του θα έπρεπε να έχει έναν ξεχωριστό, δηλωμένο τραπεζικό λογαριασμό.
2. Δεν ελήφθησαν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών.
3. Η διορία που του δόθηκε να προσκομίσει τα δικαιολογητικά για τις επίμαχες πιστώσεις ήταν αμελητέα.
4. Παραβίαση της αρχής της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
5. Εξοντωτική η επιβολή του προστίμου που παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. 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 στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013» αναφέρονται τα εξής:

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

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

2. [...]

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

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

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

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

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

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα

λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων

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

[.....]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «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» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«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...

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,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),
- γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. αναφέρεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση 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, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος του φορολογικού έτους 2021 δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, στο πλαίσιο του οποίου αξιοποιήθηκαν οι πληροφορίες που είχαν περιέλθει στην Υπηρεσία από τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής βάσει των οποίων ο προσφεύγων είχε πραγματοποιήσει πληρωμές με τραπεζικά μέσα ύψους 119.898,64€, ποσό το οποίο ήταν σε σημαντική αναντιστοιχία με το δηλωθέν εισόδημα (φορολογητέο ή μη) του κρινόμενου έτους. Με βάση την πληροφορία αυτή διενεργήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου και από τη σύγκριση των τραπεζικών δεδομένων των λογαριασμών στους οποίους συμμετέχει, τα οποία παρελήφθησαν από το ΣΜΤΛ, με τα δεδομένα των φορολογικών του δηλώσεων, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας, συνολικού ποσού 109.427,48€ όπως αυτό αναλυτικά προκύπτει από τις σελίδες 10-24 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν.4172/2013 το εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συγκεκριμένα με την Τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας για το ελεγχόμενο έτος 2021, βάσει της υπ' αριθμ. Αποφάσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, μετά από σχετική εισήγηση του ελέγχου όπου αναφέρεται ότι υφίστανται πραγματικές δαπάνες που δεν καλύπτονται από τα πραγματικά εισοδήματα.

Επειδή τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων. Ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. αίτημά του ζήτησε να λάβει ηλεκτρονικό αρχείο το οποίο να περιλαμβάνει τις τραπεζικές κινήσεις (χρεώσεις) που έχουν κριθεί από τον έλεγχο ως «Αγνώστου Αιτίας» και περιλαμβάνονται στη γραμμή 11. «Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης» και τις τραπεζικές κινήσεις που περιλαμβάνονται από τον έλεγχο στη γραμμή 9. «Ασφάλιστρα-Δωρεές», ώστε να προετοιμάσει το υπόμνημα του. Ο έλεγχος απέστειλε αυθημερόν το σχετικό αρχείο με το με αριθ. πρωτ. μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένα τα σχετικά αρχεία. Εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. Υπόμνημα Απόψεων, μαζί με συνημμένα συμπληρωματικά στοιχεία. Ο έλεγχος έκανε δεκτούς ορισμένους από τους ισχυρισμούς καθώς προσκομίστηκαν τα κατάλληλα παραστατικά βάσει των οποίων τεκμηριώθηκε ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούσαν σε έξοδα της εταιρείας στην οποία ο προσφεύγων είναι Ομόρρυθμο Μέλος με ποσοστό 51% από την 13/07/2012 και απέρριψε αιτιολογημένα τους λοιπούς ισχυρισμούς εκφράζοντας αναλυτικά την κρίση του στις σελίδες 70-89 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή, αν και επικαλείται ότι δεν κατέστη δυνατόν να προσκομισθούν τα κατάλληλα αποδεικτικά λόγω του περιορισμένου χρόνου που του είχε

χορηγήσει ο έλεγχος, επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που εξέφρασε στον έλεγχο χωρίς να προσκομίζει επιπλέον δικαιολογητικά προς επίρρωση αυτών.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλέστηκε στον έλεγχο κι επαναλαμβάνει στην υπό κρίση ενδικοφανή ότι χρησιμοποιούσε τον προσωπικό του λογαριασμό για να εξοφλήσει υποχρεώσεις τρίτων αλλά δεν προσκομίζει στοιχεία προς απόδειξη αυτού.

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να επιβεβαιώσει το ποσό που δήλωσε ο προσφεύγων ως διαθέσιμα μετρητά την 1.1.2021 προέβη σε υπολογισμό του διαθέσιμου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, λαμβάνοντας υπόψη και τα τραπεζικά υπόλοιπα αρχής της ελεγχόμενης περιόδου, από τον οποίο δεν προέκυψε η δυνατότητα ύπαρξης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο προσφεύγων που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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

Φορολογικό έτος 2021	
Χρεωστικό ποσό	32.468,73
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	16.234,37
Σύνολο	48.703,10

(Ως η υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.