



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 259

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, κατοίκου Καλλιθέας Αττικής, οδός αριθμός, με έδρα της ατομικής επιχείρησής του στην Αθήνα, οδός αριθμός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	06.12.2022	07.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	150.889,83 €
2	06.12.2022	07.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	69.046,74 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 09.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 11.1.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επ' αυτής, 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:

- 1) Με την υπ' αριθμ. / 6.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 85.915,39 €, πλέον 459,32 € πιστωτικού υπολοίπου που είχε προκύψει από την εκκαθάριση της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης / 10.7.2017 δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016, 43.187,36 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της εν λόγω δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και 21.327,76 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 150.889,83 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. υπολογίζονται και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., οι οποίοι ανέρχονται σε 0,73% μηνιαίως και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, η οποία ήταν στις 31/7/2017», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. / 6.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 40.379,45 €, πλέον 63,86 € πιστωτικού υπολοίπου που είχε προκύψει από την εκκαθάριση της οικείας υπ' αριθμ. καταχώρησης / 3.8.2018 δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017, 20.221,66 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της εν λόγω δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 8.381,77 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 69.046,74 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. υπολογίζονται και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., οι

οποίοι ανέρχονται σε 0,73% μηνιαίως και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, η οποία ήταν στις 31/7/2018», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 06.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **261.741,55 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και

β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **122.555,49 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	180,00 €	261.921,55 €
01.01.2017-31.12.2017	8,57 €	122.564,06 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ.
- 2) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της φερόμενης ως παράβασης και της έκθεσης ελέγχου.
- 3) Το βάρος απόδειξης της τέλεσης το φέρει η Διοίκηση.
- 4) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας (άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ).
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] 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 με 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 όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] 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 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά [...]. 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) [...] ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. [...]. 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. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν.

4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] 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 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 τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («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 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «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 φορολογούμενου. 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 τη 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 στη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στη 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. 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...]. 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 [...] ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4172/2013 [...].
- **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 στη 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: [...] το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. [...].
- **Φορολογούμενος:** Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3: Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. [...]. 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 ελέγχου μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. [...]. 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. [...]. 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 υπόψη 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. [...]. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κατανέμεται στη 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 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 [...]. 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. [...].

Άρθρο 10: Προσδιορισμός ακαθάριστου 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 ακαθάριστων 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 εμμέσου προσδιορισμού. [...]. 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.

Άρθρο 13. Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1259/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/17.02.2014 απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»): «...όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και

- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros, έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.), τότε για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης», χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα) είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολό τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης». Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές-κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής: [...]. 2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την **υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' -γ' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι πουθενά στην έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει κάποια από τις προϋποθέσεις που αναγράφονται περιοριστικά στο άρθρο 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ώστε να δικαιούται η Διοίκηση να προσδιορίσει το εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, συγκεκριμένα δε στις σελίδες 44-48 αυτής καταγράφεται αναλυτικά η διενέργεια του ελέγχου, ενώ τα συμπεράσματα της φορολογικής αρχής σε κάθε μορφή ελέγχου είναι ότι δεν προκύπτει κάποια παράβαση από μέρους του ή κάποια διαφορά μεταξύ των όσων έχει δηλώσει και πραγματοποιήσει στις συναλλαγές του και των πορισμάτων του ελέγχου και πιο συγκεκριμένα τεκμαίρεται από τη Διοίκηση ενδεικτικά μεταξύ άλλων η ορθή τήρηση των λογιστικών του αρχείων και των οικονομικών του εν γένει καταστάσεων, η ορθή τήρηση των βιβλίων του και η προσκόμισή τους σε κάθε πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής, η ορθή σύνταξη τους, η ορθότητα στον υπολογισμό των κερδών του και στη δήλωση των εισοδημάτων του και γενικότερα δε διαπιστώθηκε καμία διαφορά και παράβαση, ωστόσο στο τέλος της ανάλυσης αυτής, ήτοι στη σελίδα 48 της έκθεσης ελέγχου, όλως αυθαιρέτως συμπεραίνεται ότι «από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια προσδιορίστηκε το εισόδημα με έμμεσες μεθόδους», συμπέρασμα που αντιβαίνει σε όλες τις προαναφερθείσες παραδοχές της Διοίκησης ως προς την έλλειψη παραβάσεων από μέρους του, ενώ στη συνέχεια η φορολογική αρχή επιλέγει χωρίς καμία περαιτέρω αιτιολογία την μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας και επικαλείται την υπ' αριθμ./18.5.2022 απόφαση του Προϊσταμένου της φορολογικής υπηρεσίας σχετικά με την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ελέγχου, ωστόσο δεν προσκομίζεται η απόφαση αυτή, προκειμένου να λάβει γνώση του περιεχομένου της αιτιολογίας σχετικά με τους λόγους επιλογής της συγκεκριμένης έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

A) Και μόνο το γεγονός ότι **αφενός**:

α) έχει δηλώσει ο ίδιος (i) στη συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./10.7.2017 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2016 της επιχείρησής του κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συνολικού ύψους **8.159,16 €** (κωδικός 2012 της κατάστασης), που ως προσωπικές δαπάνες δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη αφαιρετικά, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του («λογιστικές διαφορές»), και (ii) στην υπ' αριθμ. καταχώρησης/10.7.2017 δήλωσή του ΦΕΦπ φορολογικού έτους 2016 ενοίκιο που πλήρωσε εντός του 2016 για κύρια κατοικία της οικογένειάς του συνολικού ύψους **680,00 €** (κωδικός 811 της δήλωσης), συνεπώς για το έτος **2016** οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ανήλθαν συνολικά σε **8.839,16 €** και

β) έχει δηλώσει ο ίδιος (i) στη συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./3.8.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2017 της επιχείρησής του κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες συνολικού ύψους **2.407,65 €** (κωδικός 2012 της κατάστασης), που ως προσωπικές δαπάνες δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη αφαιρετικά, για φορολογικούς σκοπούς, κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του («λογιστικές διαφορές»), και (ii) στην υπ' αριθμ. καταχώρησης/3.8.2018 δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 δαπάνη που κατέβαλε για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά συνολικού ύψους **1.470,00 €** (κωδικός 743 της δήλωσης), συνεπώς για το έτος 2017 οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του ανήλθαν συνολικά σε 3.877,65 €,

αφετέρου το δηλωθέν εισόδημά του για μεν το φορολογικό έτος 2016 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (296.526,01 €)) ήταν μόλις **26,09 €**, για δε το φορολογικό έτος 2017 (χωρίς τις δηλωθείσες ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα (99.987,70 €)) ήταν μόλις **8,57 €**, (πλέον χρηματικού ποσού προερχομένου από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ. συνολικού ύψους 1.012,50 € (κωδικός 781 της δήλωσης)),

δικαιολογεί (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 (**περ. α'**) ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), **δεδομένου ότι** το μεν συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/10.7.2017) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 εισοδήματος (26,09 €) δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2016, το δε συνολικό ποσό του δηλωθέντος από τον ίδιο με την ως άνω (υπ' αριθμ. καταχώρησης/3.8.2018) δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 εισοδήματος (8,57 €) -ακόμα κι αν ληφθεί υπόψη το χρηματικό ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ. συνολικού ύψους 1.012,50 €- δεν επαρκούσε για την κάλυψη της ως άνω ετήσιας προσωπικής του δαπάνης για το έτος 2017.

Β) Εξάλλου, και η διαπίστωση της ύπαρξης των παρακάτω επτά (7) μη αιτιολογημένων πιστώσεων εντός του 2016 σε δύο (2) λογαριασμούς που τηρούσε ο ίδιος σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής:

A/A	Χρηματοπιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Απολογία συναλλαγής	Πίστωση
3	GR.....	18/01/2016	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	-	4.000,00 €
4	GR.....	21/01/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	10.000,00 €

9	.....	GR.....	22/03/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	10.000,00 €
12	.....	GR.....	25/04/2016	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	5.000,00 €
14	.....	GR.....	16/05/2016	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	3.500,00 €
18	.....	GR.....	10/06/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	4.151,52 €
30	.....	GR.....	29/07/2016	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	3.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ						39.651,52 €

και των παρακάτω δεκαεπτά (17) μη αιτιολογημένων πιστώσεων εντός του 2017 σε δύο (2) λογαριασμούς που τηρούσε ο ίδιος σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής:

A/A	Χρηματοπιστωτικό ίδρυμα	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Πίστωση
43	GR.....	09/01/2017	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ. ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	20.000,00 €
47	GR.....	16/01/2017	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ. ΤΡΑΠΕΖ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	25.000,00 €
55	GR.....	03/03/2017	ΚΤΘ. ΕΠΙΤΑΓΩΝ EUROBANK	ΚΤ. ΕΠ. EUROBANK	4.000,00 €
56	GR.....	09/03/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	15.000,00 €
57	GR.....	13/03/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	7.640,00 €
58	GR.....	13/03/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	7.640,00 €
59	GR.....	13/03/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	7.640,00 €
62	GR.....	04/04/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	8.000,00 €
65	GR.....	25/04/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	1.140,00 €
69	GR.....	04/05/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	2.500,00 €
70	GR.....	11/05/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	3.000,00 €
74	GR.....	13/06/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.500,00 €
75	GR.....	11/07/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.250,00 €
76	GR.....	24/07/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	9.980,00 €

80	.....	GR.....	05/09/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	1.474,00 €
85	.....	GR.....	17/11/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.200,00 €
87	.....	GR.....	20/12/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	2.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ						118.964,00 €

δικαιολογεί επίσης (σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 (περ. β΄) ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) τον προσδιορισμό του εισοδήματός του για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α΄ ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»).

Γ) Από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 06.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και ειδικότερα από τη σελ. 48 αυτής, στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, τι έλαβε υπόψη του ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ, προκειμένου να προβεί τελικά στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη με την εφαρμογή της προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α΄ περ. β΄ ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) μέθοδο (έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεση τεχνική ελέγχου»)) της ανάλυσης της ρευστότητάς του, προκύπτει σαφώς ότι στην υπό κρίση περίπτωση για την καταφυγή στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 κατ' εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων/τεχνικών ελέγχου λήφθηκε υπόψη τόσο η μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και τα λοιπά δηλωθέντα έσοδά του σύμφωνα με τα δεδομένα των οικείων υποβληθεισών δηλώσεών του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 (που περιλαμβάνουν κατά νόμον και τα δεδομένα των οικείων υποβληθεισών καταστάσεων οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3)), όσο και η ύπαρξη μη αιτιολογημένων πιστώσεων στους λογαριασμούς που τηρούσε κατ' αμφότερα τα έτη σε τραπεζικά ιδρύματα (της ημεδαπής).

Δ) Με την προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 εδ. α΄ της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022)) απόφαση της/του Προϊσταμένης/-ου της ελεγκτικής αρχής περί επιλογής της εφαρμοστέας έμμεσης τεχνικής ελέγχου επιλέγεται η καταλληλότερη (προσφορότερη) για σκοπούς ελέγχου (και άρα για το δημόσιο συμφέρον), στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση (ήτοι λαμβανομένων υπόψη των κατά περίπτωση ιδιαίτερων περιστάσεων), έμμεση τεχνική. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση για αιτιολογία της σχετικής απόφασης δεν αποσκοπεί στην προστασία του ελεγχόμενου/φορολογούμενου προσώπου, αλλά στην τεκμηριωμένη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος. Το ελεγχόμενο/φορολογούμενο πρόσωπο ενδιαφέρουν αποκλειστικά

και μόνο οι λόγοι καταφυγής στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με έμμεσο τρόπο, ήτοι με εφαρμογή κάποιας από τις έμμεσες μεθόδους/τεχνικές ελέγχου (άρα όχι με τις γενικές διατάξεις), δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό σκοπείται η αποκάλυψη και ο προσδιορισμός αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, οι λόγοι δε αυτοί προκύπτουν στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τα προεκτεθέντα, σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 06.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ως προς την αιτιολογία τους, καθώς αφενός δεν αναφέρουν σε τι συνίσταται η παράνομη συμπεριφορά του και αφετέρου δεν εξειδικεύουν ούτε αιτιολογούν την ύπαρξη δόλου από αυτόν στην τέλεση των φερόμενων παραβάσεων, στην οικεία δε έκθεση ελέγχου δεν παρέχεται σαφής αιτιολογία, καθώς δεν εξειδικεύεται ούτε παρατίθενται στο σώμα της γεγονότα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, ενώ εξάλλου δε διενεργήθηκαν επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις που να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και πληρότητα ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο διαφορές αφορούν όχι ενδεχόμενη προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 ν. 4172/2013, ως εκ τούτου εσφαλμένη καθίσταται και η προσφυγή της Διοίκησης σε μεθόδους έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύονται επαρκώς ούτε οι ενδείξεις προσαύξησης περιουσίας ούτε η πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

β) Εξάλλου, ως προς τα προσδιοριστικά της εκάστοτε συναλλαγής στοιχεία αναφέρεται μόνο το ποσό της συνολικής αξίας, χωρίς να διευκρινίζεται έστω τι είδους προϊόντα αφορούν οι επίμαχες συναλλαγές. Επιπλέον, η οικεία έκθεση ελέγχου παραπέμπει σε άλλες εκθέσεις επιτόπιου ελέγχου, τις οποίες και δεν προσκομίζει.

γ) Σ' ό,τι αφορά στις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους: Πρόκειται για καθ' όλα νόμιμες συναλλαγές τις επιχείρησής του, γεγονός που μπορεί να το επιβεβαιώσει και το ύψος των υπό εξέταση ποσών, αλλά και το ότι αντικρίζονται με αντίστοιχα παραστατικά, αλλά και η ύπαρξη δεκαδικών αριθμών που φανερώνουν ότι έχει γίνει συγκεκριμένη συναλλαγή. Θα πρέπει στο σημείο αυτό να αναφερθεί ότι ο έλεγχος διενεργείται αρχικά για το έτος χρήσης του 2016, δηλαδή μετά από 6 χρόνια, ενώ η Τράπεζα διατηρεί τα σχετικά έγγραφα στο αρχείο της μόνο για 5 χρόνια. Προκύπτει πάντως ότι ένα σημαντικό μέρος αυτών των καταθέσεων έγινε με τραπεζικές επιταγές, και εν μέρει σε περίοδο capital controls, με τα αρμόδια τραπεζικά ιδρύματα να ελέγχουν την διαδικασία έκδοσής τους και να είναι απόλυτα συνυφασμένες με τον τζίρο του και τις δραστηριότητές του.

δ) Στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται μία απλή απαρίθμηση των όσων έλαβε υπόψη της η Διοίκηση για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του χωρίς καμία εμπεριστατωμένη και

επαρκή αιτιολόγηση των στοιχείων και των πραγματικών περιστατικών, στα οποία βασίστηκε. Ακόμα, δεν έλαβε υπόψη της με ουσιαστικό τρόπο, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΔ, κανένα από τα απαντητικά υπομνήματα που προσκόμισα κατόπιν αιτημάτων της για παροχή πληροφοριών. Πιο συγκεκριμένα, υπέβαλε τα υπ' αριθμ./11.11.2022 και/21.11.2022 σημειώματα παροχής εξηγήσεων, στα οποία επεξήγησε αναλυτικά περί των καταθέσεων και συναλλαγών που αυθαιρέτως κρίνονται ως αναίτιολογητες, καθώς και του ποσού που θεωρείται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του. Πέραν τούτου, συνεργάστηκε απόλυτα κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς δεν έχει υποπέσει σε καμία παράβαση, και κατέθεσε πληθώρα εγγράφων και βεβαιώσεων, καθώς και τα υπ' αριθμ./20.12.2021,/13.4.2022,/6.6.2022 και/18.10.2022 απαντητικά υπομνήματα προς επίρρωση και απόδειξη των ισχυρισμών του. Στην σελ. 7 της έκθεσης ελέγχου γίνεται απλώς αναφορά στα υπομνήματα αυτά χωρίς καμία αντίκρουση ή απάντηση επί των ισχυρισμών του παρά την υποχρέωση της Διοίκησης να αποφανθεί επ' αυτών και να τους λάβει ουσιαστικά υπόψη της για τον τελικό καταλογισμό.

Με τον τρίτο δε λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων, αφού επαναλαμβάνει επί της ουσίας τους ως άνω υπό (α) αναφερόμενους ισχυρισμούς του, προβάλλει περαιτέρω ότι υπό το πρίσμα των κριθέντων με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) η Διοίκηση δεν κατόρθωσε να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων και, επιπλέον, οι διαφορές ανάμεσα στις πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς και τα ποσά που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα τιμολόγια καταλογίζονται ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη κατά αυθαίρετο τρόπο, καθώς η επιχείρησή του είναι κερδοφόρα και θα μπορούσε να εμφανίζει απόθεμα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί του αυτοί:

α) Υπό ποια, κατά τη γνώμη του, έννοια και ως προς ποια συγκεκριμένα πτυχή στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 06.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν εξειδικεύεται ούτε παρατίθενται στο σώμα της γεγονότα ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία, επί των οποίων βασίστηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του ούτε και διενεργήθηκαν τέτοιες ελεγκτικές επαληθεύσεις που να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και πληρότητα τα πορίσματα του ελέγχου, με αποτέλεσμα να καθίσταται κατά τη γνώμη του εσφαλμένη και η προσφυγή της Διοίκησης στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και υπό ποια, κατά τη γνώμη του, έννοια η Διοίκηση δεν κατόρθωσε να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που φέρει, όταν την ίδια στιγμή στην εν λόγω έκθεση ελέγχου (σελ. 48-51 σε συνδυασμό με σελ. 8-25 αυτής) τεκμηριώνεται με τρόπο εξειδικευμένο, αναλυτικό/επεξηγηματικό και χωρίς προφανή κενά («σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία», σύμφωνα με τη χρησιμοποιούμενη στο άρθρο 64 ΚΦΔ ορολογία) **αφενός** η αιτία (μη κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατά τα έτη 2016 και 2017 από τα δηλωθέντα εισοδήματα και λοιπά έσοδα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα δεδομένα των δηλώσεων του ΦΕπφ φορολογικών ετών 2016 και 2017, και παράλληλα μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τηρούμενους από αυτόν σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής λογαριασμούς, που καταδεικνύουν την απόκρυψη φορολογητέας ύλης κατά

παράβαση του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και **αφετέρου** η μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματός του με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου.

β) Κατά τι δε λήφθηκαν υπόψη (i) τα υπ' αριθμ./20.12.2021,/13.4.2022,/7.6.2022 και/18.10.2022 απαντητικά υπομνήματά του επί των υπ' αριθμ. πρωτ./16.11.2021,/8.3.2022,/6.9.2022 και/26.9.2022 αιτημάτων παροχής πληροφοριών του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και (ii) τα υπ' αριθμ./11.11.2022 και/21.11.2022 υπομνήματά του επί του υπ' αριθμ./4.11.2022 σημειώματος διαπιστώσεων του ιδίου Προϊσταμένου και ειδικότερα ποιοι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί του που διατυπώθηκαν με τα υπομνήματα αυτά δε λήφθηκαν υπόψη με ουσιαστικό τρόπο από τον υπό κρίση έλεγχο, όταν την ίδια στιγμή **αφενός** από τα αναφερόμενα στη σελ. 57 (ενότητα 6.1) σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις σελ. 7-25 (ενότητα 4.6) της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 06.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα υπ' αριθμ./20.12.2021,/13.4.2022,/7.6.2022 και/18.10.2022 απαντητικά υπομνήματά του επί των υπ' αριθμ. πρωτ./16.11.2021,/8.3.2022,/6.9.2022 και/26.9.2022 αιτημάτων παροχής πληροφοριών του ιδίου Προϊσταμένου λήφθηκαν υπόψη με ουσιαστικό τρόπο, αφού η πλειοψηφία των ερευνώμενων πιστώσεων θεωρήθηκε κατόπιν και επί τη βάση των υπομνημάτων αυτών ως αιτιολογημένες, σ' ό,τι αφορά δε στις κριθείσες ως μη αιτιολογημένες προκύπτει σαφώς ότι δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από τον προσφεύγοντα, και **αφετέρου** από τα αναφερόμενα στη σελ. 57 (ενότητα 6.1) σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις σελ. 50 (ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ) και 7 (ενότητα 4.5) της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 06.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα υπ' αριθμ./11.11.2022 και/21.11.2022 υπομνήματά του επί του υπ' αριθμ./4.11.2022 σημειώματος διαπιστώσεων του ιδίου Προϊσταμένου λήφθηκαν υπόψη με ουσιαστικό τρόπο, αφού το ποσό του επικαλούμενου δανείου περιορίστηκε, κατόπιν και των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων με τα υπομνήματα αυτά, στο ποσό των 20.000,00 €, αφού δεν ήταν δυνατή η μεταφορά μετρητών μεγαλύτερου ύψους από την αλλοδαπή.

γ) Το είδος των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν, κατά τους ισχυρισμούς του, οι πιστώσεις στους τηρούμενους από αυτόν σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής λογαριασμούς που κρίθηκαν ως μη αιτιολογημένες, και παράλληλα τα πρόσωπα των αντισυμβαλλομένων του, ενώ εξάλλου δεν προσκομίζει και κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. σχετικά συμφωνητικά συνεργασίας, σχετικά παραστατικά κ.λπ., στοιχεία που δεν εξαρτώνται από το χρονικό διάστημα που τηρεί αρχείο το εκάστοτε τραπεζικό ίδρυμα), από το οποίο να μπορεί να συναχθεί (πλήρης απόδειξη) ότι πράγματι οι πιστώσεις αυτές διενεργήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (π.χ. αποτελούν αντάλλαγμα για την πώληση εκ μέρους αγαθών ή την παροχή εκ μέρους του υπηρεσιών κ.λπ.), μόνο δε το ύψος των υπό κρίση ποσών ή/και η ύπαρξη δεκαδικών αριθμών σε ορισμένα από αυτά ή/και το γεγονός ότι ένα μέρος αυτών έγινε με τραπεζικές επιταγές σε καμιά περίπτωση δεν αποδεικνύουν πλήρως το ότι αφορούν σε διενεργηθείσες συναλλαγές στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

δ) Για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους είναι αυθαίρετο να θεωρούνται οι μη αιτιολογηθείσες διαφορές ανάμεσα στις πρωτογενείς πιστώσεις στους τηρούμενους από

τον ίδιο σε τραπεζικά ιδρύματα της ημεδαπής λογαριασμούς και στα ποσά που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα τιμολόγια ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, στο πλαίσιο δε αυτό ανακριβώς ισχυρίζεται ότι η επιχείρησή του κατά τις δύο (2) ως άνω ελεγχθείσες χρήσεις 2016 και 2017 ήταν κερδοφόρα, καθώς, όπως προκύπτει σαφώς από τα δηλωθέντα από τον ίδιο δεδομένα των οικείων δηλώσεων του ΦΕΦΠ φορολογικών ετών 2016 και 2017, η επιχείρησή του είχε και στα δύο (2) αυτά έτη ζημιές -και μάλιστα σημαντικού ύψους.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι.

Εξάλλου, **παρέλκει** η εξέταση των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος (i) ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δεν εξειδικεύουν ούτε αιτιολογούν την ύπαρξη δόλου εκ μέρους του στην τέλεση των φερόμενων παραβάσεων, (ii) ότι ως προς τα προσδιοριστικά της εκάστοτε συναλλαγής στοιχεία αναφέρεται μόνο το ποσό της συνολικής αξίας, χωρίς να διευκρινίζεται έστω τι είδους προϊόντα αφορούν οι επίμαχες συναλλαγές, και (iii) ότι η οικεία έκθεση ελέγχου παραπέμπει σε άλλες εκθέσεις επιτόπιου ελέγχου, τις οποίες και δεν προσκομίζει, καθώς **προφανώς δεν αφορούν** στην υπό κρίση υπόθεση.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): *«1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνάτο να παραβλάψη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»*

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι η κύρωση του προστίμου εμφανώς υπάγεται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελεί κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58 ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου και ότι οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας των πράξεων αυτών (τις οποίες εξέδωσε η διοικητική (φορολογική) αρχή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της), συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση πρόστιμα αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης ατυής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).

Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (07.12.2022): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς

επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθσόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύει κατά τι παραβιάστηκε εν προκειμένω η αρχή της αναλογικότητας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός. Για το λόγο αυτό, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].*»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 06.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 09.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	06.12.2022	07.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	06.12.2022	07.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά κύριου φόρου	85.915,39 €
ΠΛΕΟΝ Πιστωτικού υπολοίπου που είχε προκύψει από την εκκαθάριση της οικείας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	459,32 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	43.187,36 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	21.327,76 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>150.889,83 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./6.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	40.379,45 €
ΠΛΕΟΝ Πιστωτικού υπολοίπου που είχε προκύψει από την εκκαθάριση της οικείας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	63,86 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	20.221,66 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	8.381,77 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>69.046,74 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./6.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.