



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2-5-2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3

Αριθμός απόφασης:1042

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213-1604552  
E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

**2.** δ Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου

**6.** Τις απόψεις της ΔΟΥ Πύργου .

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

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

-Με την υπ' αρ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 6.707,93€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 3.353,97€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 783,25€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 10.845,15€.

-Με την υπ' αρ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.938,29€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 11.969,15€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.905,72€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 40.813,16€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017 δυνάμει της με αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στις 13-7-2022 στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΤΡΟΦΙΓΓΩΝ, ΚΑΝΟΥΛΩΝ, ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ ΓΙΑ ΝΕΡΟΧΥΤΕΣ, ΝΙΠΤΥΡΕΣ, ΜΠΙΝΤΕΔΕΣ, ΚΑΖΑΝΑΚΙΑ, ΜΠΑΝΙΕΡΕΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΑ ΕΙΔΗ, ΔΙΚΛΕΙΔΩΝ ΣΩΜΑΤΩΝ ΚΑΛΟΡΙΦΕΡ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ» και με τον διακριτικό τίτλο ....., η με αρ.πρωτ. .... γνωστοποίηση έκδοσης εντολής και πρόσκληση-έγγραφο αίτημα παροχής στοιχείων και πληροφοριών του αρθ.14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών για τις φορολογικές περιόδους 01/01/-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017. Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 καθώς και έλεγχος με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 28 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 27 του ΚΦΔ, αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία από τους τραπεζικούς λογαριασμούς (ΣΜΤΛ & ΛΠ) του προσφεύγοντος, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις πληροφορίες από τα υποσυστήματα ELENXIS/TAXIS. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης βάσει ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και ότι στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του αρθ.28 παρ.2 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα έσοδα Επιχειρηματικής Δραστηριότητας με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (Ανάλυση ρευστότητας) σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.27 του ΚΦΔ, στο ύψος των **34.234,43€** για το φορολογικό έτος 2016 και **83.941,37€** για το φορολογικό έτος 2017, ήτοι διαφορά ακαθαρίστων εσόδων (αποκρυβέντα έσοδα) ύψους **14.598,59€** και **72.540,26€** αντίστοιχα για κάθε έτος.

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

1. Ο καταλογισμός φόρων και προσαυξήσεων με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 28 Ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 27 Ν.4174/2013, έχει γίνει αβάσιμα, αναιτιολόγητα και παράνομα, χωρίς να στοιχειοθετείται η διάπραξη εκ μέρους του οποιασδήποτε φορολογικής παράβασης.
2. Μετά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τεκμαρτό τρόπο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Ν.4172/2013, είναι απαράδεκτη η προσφυγή εκ μέρους του Ελέγχου στις έμμεσες τεχνικές και είναι αντίθετος και με τις διατάξεις της παρ 1 άρθρου 78 του Συντάγματος, επειδή με αυτό τον τρόπο προσδιορίζεται πέραν από τα πράγματι υφιστάμενα εισοδήματα.
3. Δεν υπάρχει νόμιμος λόγος προσφυγής στη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ελλείπει των προϋποθέσεων για τη χρήση αυτών. Στην περίπτωση του ούτε οι προϋποθέσεις της παρ. 1 άρθρου 28 Ν.4172/2013 συντρέχουν, ούτε η προϋπόθεση της παρ. 2 του ίδιου άρθρου δεδομένου ότι οι προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης και τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη, 2016 και 2017, καλύπτονται πράγματι από το οικογενειακό του εισόδημα των ετών αυτών, συμπεριλαμβανομένου και του εισοδήματος της συζύγου του, σε κάθε περίπτωση δε υπερκαλύπτονται με τα προσδιορισθέντα, με τον εναλλακτικό τρόπο των άρθρων 30 επ. του ίδιου νόμου 4172/2013, όπως αυτά προσδιορίστηκαν προηγουμένως από τον Έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28** του **ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

*«Άρθρο 28 - Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων*

*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 το **άρθρο 27** του **ΚΦΔ** , ορίζεται ότι:

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

*α) της αρχής των αναλογιών,*

*β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,*

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

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

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

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

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

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. 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:

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

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

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

**Επειδή, στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1050/2014 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1094/2014), αναφέρονται τα εξής:**

**«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.2238/94](#) 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. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

#### **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».

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.».

**Επειδή** με την ΠΟΛ.1076/2015, αναφέρονται τα εξής:

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν. 4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32.

Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα

φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής**

##### **Μείωση της διαφοράς**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση **χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία**. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

**Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.**

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

**γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.....».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«Σε περίπτωση **διαπίστωσης προσαύξησης** περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος 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.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ΚΦΕ, ορίζεται ότι:**

«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 στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται:**

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

**Επειδή** από τον διενεργηθέντα έλεγχο προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ και συγκεκριμένα σύμφωνα με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Από την σύγκριση των πηγών



και αναλώσεων για τα υπό κρίση φορολογικά έτη διαπιστώθηκε η παρακάτω αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη:

	2016	2017
ΣΥΝΟΛΟ ΠΗΓΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	123.867,22€	112.283,91€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ ΚΕΦΑΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	156.255,12€	184.824,17€
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΗΓΩΝ-ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	-32.387,90€	-72.540,26€
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>32.387,90€</b>	<b>72.540,26€</b>

**Επειδή** από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν προκύπτει για το ως άνω ποσό ύψους € 32.387,90 για τη χρήση 2016 και ποσό ύψους € 72.540,26 για το 2017 η φορολόγηση ή η νόμιμη απαλλαγή του από το φόρο, και συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή και συνεπώς τα εν λόγω ποσά αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.21 παρ. 4 του ν, 4172/2013.

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα επικαλείται ότι μη νομίμως ο έλεγχος προσέφυγε στην μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής και ότι αντίκειται στις διατάξεις της παρ.1 του αρθ.78 του Συντάγματος. Περαιτέρω επικαλείται ότι ο έλεγχος αυθαίρετα απέρριψε τα ποσά που είχε επικαλεστεί για μείωση/περιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος αρ.31 και 32 ν.41 72/2013.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/20119 από τον οποίο διαπιστώθηκαν, αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 30 έως 34 του ν. 4172/2013, τα κάτωθι:

- Για τις χρήσεις 2016 και 2017, ποσό δαπανών 7.655,69€ και 4.424,04€ αντίστοιχα, που αφορά σε τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου δεν δηλώθηκε στο έντυπο ΕΙ στον κωδικό 727 των με αριθ. Καταχώρησης ..... Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016, στον κωδικό 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λ.π.), δηλώθηκε το ποσό των 6.500,00€, το οποίο δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ως ποσό που μειώνει την ετήσια δαπάνη, καθότι δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς από τον προσφεύγοντα κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ.2 αρθ. 34 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1076/2015, ήτοι προσκομίστηκε Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986 με ημερομηνία 14/12/2016,, από το φυσικό πρόσωπο ....., η οποία δε φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής της, στην οποία δηλώνεται ότι το συγκεκριμένο ποσό προέρχεται από πώληση χρυσαφικών συνολικής αξίας € 6.500,00 χωρίς ωστόσο να αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία προσδιορισμού της αξίας και της ποσότητας των πωλούμενων αγαθών ούτε αποδεικτικά είσπραξης του τιμήματος πώλησης αυτών.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017, στον κωδικό 781 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λ.π.), δηλώθηκε το ποσό των 13.300,00€, το οποίο δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ως ποσό που μειώνει την ετήσια δαπάνη, καθότι δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς από τον προσφεύγοντα κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ.2 αρθ. 34 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1076/2015, ήτοι προσκομίστηκαν δύο (2) υπεύθυνες δηλώσεις του Ν.1599/1986

οι οποίες δε φέρουν βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής, από τις οποίες προκύπτει ότι απέκτησε εισόδημα από πώληση περιουσιακών στοιχείων του και συγκεκριμένα οικιακών ειδών (έπιπλα και χαλιά) καθώς και χρυσαφικών, χωρίς ωστόσο να αναγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία προσδιορισμού της αξίας και της ποσότητας των πωλούμενων αγαθών ούτε αποδεικτικά είσπραξης του τιμήματος πώλησης αυτών.

- Για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2016, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην υπ' αριθ. .... Δήλωση Φόρου Εισοδήματος στον κωδικό 145 δηλώθηκε εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσού € 926,40 ενώ στο έντυπο Ε3 ως ενοίκιο που καταβλήθηκε για το κεντρικό κατάστημα επί ..... καταχωρήθηκε ποσό ύψους € 1.925,52, ήτοι διαφορά ύψους € 999,12. Το εν λόγω ποσό επαναπροσδιορίστηκε στο ορθό από τον έλεγχο στο ύψος των 1.829,23€ (1925,51\*5%).
- Βάσει της Βεβαίωσης Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης της 1ης Ιανουαρίου 2016 (Ε9) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε τα 68 τ.μ των Βοηθητικών χώρων της οικίας του στην «Αναλυτική Κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2017 (Ε2)» και όχι στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία ως όφειλε βάσει του άρθρου 31 παρ 1.α του Ν. 4172/2013. Συνεπώς η τεκμαρτή δαπάνη από ιδιοκατοίκηση επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 13.524,00€, ήτοι διαφορά τεκμαρτής δαπάνης ύψους 3.264,00€

Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω, προέκυψε **διαφορά τεκμαρτής δαπάνης ύψους 14.155,69€ και 18.324,06€** για το φορολογικό έτος 2016 και 2017 αντιστοίχως η οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο νομίμως και με πλήρη αιτιολογία κατ' εφαρμογή της Α.1293/2015 και των διατάξεων των αρθ.30-34 του ΚΦΕ (σχετ. Πιν.σελ 21-22 έκθεσης ελέγχου) και ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός περί αυθαίρετης απόρριψης των ποσών που μειώνουν την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω, λαμβάνοντας τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος, τα στοιχεία από το υποσύστημα εσόδων του ηλεκτρονικού πληροφοριακού συστήματος taxis καθώς και τα διαθέσιμα στοιχεία από τους τραπεζικούς λογαριασμούς (ΣΜΤΑ & ΛΠ) του προσφεύγοντος αναφορικά με τις πραγματικές δαπάνες (σχετ. σελ.24 έκθεσης ελέγχου), διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τα έτη 2016 & 2017. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του αρθ.28 του ν. 4172/2013, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2016	2017
Δηλωθέν εισόδημα		
1. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	880,08	11.400,00
2. Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	17,29	1,11
Συνολικό ποσό δηλούμενου ατομικού εισοδήματος (Α)	897,37	11.401,11
Προσωπικές δαπάνες διαβίωσης		
1. Πληρωμές βεβαιωμένων οφειλών	6.401,98	4.803,66
2. Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	15.527,53	10.821,21
3. Πληρωμή τελών κυκλοφορίας	677,00	677,00
4. Φόρος που παρακρατήθηκε από τόκους	2,56	0,15

5. Έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής, φαρμακευτικής περίθαλψης	1.865,00	
6. Πληρωμές για Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος οικίας	641,00	
7. Δαπάνες για αγορές αγαθών και παροχή υπηρεσιών		26.171,65
<b>Σύνολο δαπανών διαβίωσης (B)</b>	<b>25.115,07</b>	<b>42.473,67</b>
<b>Διαφορά (A-B)</b>	<b>-24.217, 70</b>	<b>-31.072,56</b>

Συνεπώς, εφόσον διαπιστώθηκε ότι το συνολικό εισόδημα βάσει δήλωσης του προσφεύγοντος (καθώς και το οικογενειακό εισόδημα, λαμβάνοντας υπόψη και το εισόδημα της συζύγου ύψους 1.498,83€ για το έτος 2016 και 1.482,06€ για το 2017) δεν επαρκεί για την κάλυψη του συνόλου των προσωπικών δαπανών διαβίωσης βάσει ελέγχου σε κάθε ελεγχόμενο έτος, στην υπό κρίση περίπτωση προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ. Ως εκ τούτου ορθά από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν οι σχετικές διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ και όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 25) εκδόθηκε σύμφωνα με της Οδηγίες και Αποφάσεις της Διοίκησης και η σχετική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (.....) ως προς την επιλογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας καθότι κρίθηκε ως καταλληλότερη, παρέχοντας περισσότερες πληροφορίες (αναλυτική καταγραφή πηγών εσόδων και αναλώσεων εσόδων) για την αξιολόγηση της μεταβολής της περιουσίας του προσφεύγοντος. Συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων αναφορικά με τη έμμεση μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος.

**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 παρ.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**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή** ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη των προβαλλόμενων ισχυρισμών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, του Προϊστάμενου του Πύργου, επί της οποίας εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές

και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου.

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

- Υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016  
Σύνολο φόρου για καταβολή: **10.845,15€**
- Υπ' αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017  
Σύνολο φόρου για καταβολή: **40.813,16€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

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.