



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 362

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 13.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, κατοίκου, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	13.12.2022	16.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	156.238,04 €
2	.....	13.12.2022	16.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	46.011,63 €

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	13.12.2022	16.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	7.269,06 €
4	13.12.2022	16.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	1.832,48 €
5	13.12.2022	16.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	5.612,90 €
6	13.12.2022	16.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	2.806,45 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 13.12.2022 οικείες εκθέσεις 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 13.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

- 1) Με την υπ' αριθμ. / 13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 89.042,78 €, πλέον 44.521,39 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 22.673,87 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ),

ήτοι συνολικό ποσό 156.238,04 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

- 2) Με την υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 27.669,84 €, πλέον 13.834,92 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 4.506,87 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 46.011,63 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 13.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

A) 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:

- (i) εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **10.220,89 €** και
- (ii) εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **263.012,66 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 273.233,55 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	1.995,11 €	275.228,66 €

και

B) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017

α) 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 **1.721,61 €** και στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα («κερδών») συνολικού ύψους **23.387,10 €** και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 74.377,19 € και ειδικότερα:
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **65.235,12 €**,

- δαπανών που αφορούσαν σε πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις συνολικού ύψους **5.513,85 €**,
- μη εκπιπόμενων αποσβέσεων παγίων συνολικού ύψους **3.891,31 €** και
- δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **28.255,62 €** (στη συνέχεια το **τελευταίο** αυτό ποσό, καθώς και ποσό ύψους **263,09 €**, **αφαιρέθηκαν** από τις προστεθείσες λογιστικές διαφορές, επειδή ο προσφεύγων τα είχε ήδη συμπεριλάβει στη (συνημμένη στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./18.7.2018 κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) φορολογικού έτους 2017 της επιχείρησής του) κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης),

επομένως συνολικά 97.764,29 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	-21.971,65 €	75.792,64 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων συνολικού ποσού 77.514,25 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	2.018,09 €	79.532,34 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **22,65 €**.

II. ΦΠΑ – Πρόστιμα άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 6.067,69 €, πλέον 1.201,37 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, ήτοι συνολικό ποσό 7.269,06 €.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 1.832,48 € λόγω μη έκδοσης εντός του 2016 πέντε (5) φορολογικών παραστατικών εσόδου (δύο (2) κατά το β' τρίμηνο και τριών (3) κατά το γ' τρίμηνο) για καθαρή αξία συνολικού ποσού 15.335,04 € (1.544,72 € + 3.225,81 € για το β' τρίμηνο και 3.669,35 € + 3.669,35 € + 3.225,81 € για το γ' τρίμηνο) και αναλογούντα ΦΠΑ συνολικού ποσού 3.664,96 € (355,28 € + 774,19 € για το β' τρίμηνο και 880,65 € + 880,65 € + 774,19 € για το γ' τρίμηνο) κατά παράβαση των διατάξεων

των άρθρων 8 παρ. 1, 11 παρ. 1 και 2 και 12 παρ. 1, 2 και 7 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013.

- 2) Με την υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.612,90 €.

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 2.806,45 € λόγω μη έκδοσης εντός του 2017 έξι (6) φορολογικών παραστατικών εσόδου (δύο (2) κατά το β' τρίμηνο και τεσσάρων (4) κατά το γ' τρίμηνο) για καθαρή αξία συνολικού ποσού 23.387,10 € (8.064,52 € + 1.774,19 € για το β' τρίμηνο και 3.991,95 € + 3.185,48 € + 3.185,48 € + 3.185,48 € για το γ' τρίμηνο) και αναλογούντα ΦΠΑ συνολικού ποσού 5.612,90 € (1.935,48 € + 425,81 € για το β' τρίμηνο και 958,08 € + 764,51 € + 764,51 € + 764,51 € για το γ' τρίμηνο) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 1, 11 παρ. 1 και 2 και 12 παρ. 1, 2 και 7 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 13.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **15.335,05 €**, οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ίδια περίοδο με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **71,44 €**, επειδή η σχετική δαπάνη αφορούσε άλλο πρόσωπο, και το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών με την **αφαίρεση** ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους **2.386,28 €** λόγω μείωσης, δυνάμει της υπ' αριθμ./23.12.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, του μεταφερθέντος στο α' τρίμηνο 2016 πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της 31.12.2015 και

β) οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **23.387,10 €**,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές		ΦΠΑ εισροών	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	161.959,09 €	177.294,14 €	160.620,20 €	160.548,76 €	51.739,03 €	49.336,30 €
01.01.2017-31.12.2017	199.744,39 €	223.131,49 €	173.890,16 €	173.890,16 €	49.576,31 €	49.576,31 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου,

β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Οι ως άνω υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου είναι συλλήβδην παράνομες, γιατί ερείδονται στην εφαρμογή διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών, αντίθεων στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου. Το άρθρο 27 ν. 4174/2013, όπως και οι ΠΟΛ.1270/2013 και 1050/2014, επί των οποίων ερείδονται οι πράξεις αυτές, αντίκεινται στις αρχές της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος) και της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων (άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος).
- 2) Η εφαρμογή του άρθρου 27 ν. 4174/2013 διά εξειδίκευσης του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής του σε αποφάσεις του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) είναι ομοίως αντίθετη στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου.
- 3) Ακόμα και απορριπτομένων των ανωτέρω και κρινομένων ως νόμιμων και συνταγματικών των έμμεσων τεχνικών, οι αποδιδόμενες διαφορές είναι ουσία αβάσιμες βάσει των στοιχείων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών.
- 4) Ουσία αβάσιμη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι οι ονομαστικές πιστώσεις ποσού 19.000,00 € για το φορολογικό έτος 2016 (σελ. 25 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και ποσού 29.000,00 € για το φορολογικό έτος 2017 (σελ. 55-56 και 68 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου) αποτελούν αποκρουβέν ακαθάριστο έσοδο από την επαγγελματική του δραστηριότητα.
- 5) Έλλειψη αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...] 2. [...] 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...]**, β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι

χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου.**

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (16.12.2022): «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 υπάρξει 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 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 υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (16.12.2022): «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 υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (16.12.2022): «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 εμμέσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (16.12.2022): «Άρθρο 1: Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2: Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη, αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά 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 φορολογουμένου, 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 αποκρυβείσας 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 τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας **λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.** Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθ. 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, γερós, 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.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφφ φορολογικού έτους 2016) και κατά την 31.3.2016, την 30.6.2016 και την 30.9.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄ και γ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α΄ του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του **άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για **μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των

δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιον υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) **των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης**

φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμηση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ. /13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αντίκεινται στην αρχή της νομιμότητας του φόρου, καθώς στηρίζονται σε πορίσματα ελέγχου που διενεργήθηκε με τεχνικές ασαφείς και πλημμελείς και τελούσες σε συστηματική αντινομία με άλλες ισχύουσες διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, και ειδικότερα ότι:

α) Το άρθρο 27 ν. 4174/2013 αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και στην απορρέουσα από αυτό αρχή της νομιμότητας του φόρου, δεδομένου ότι επιβάλλει φόρο επί μη συγκεκριμένου και χωρίς ασφάλεια δικαίου προσδιοριζόμενου εισοδήματος.

β) Ιδίως δια της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας η Φορολογική Διοίκηση απαιτεί εν πολλοίς από το φορολογούμενο πρόσωπο, αυθαίρετα, αιφνίδια, αναδρομικά και αντίθετα στην αρχή της νομιμότητας του φόρου, της μη αναδρομικότητας και τους κανόνες της χρηστής διοίκησης, να θυμάται αυτός μεταξύ άλλων και να τεκμηριώνει ποιο ήταν το υπόλοιπο διαθέσιμων μετρητών εκτός τράπεζας που είχε στο τέλος έκαστης φορολογικής χρήσης και το οποίο έχει σχηματίσει από εισοδήματα και λοιπά έσοδα προηγούμενων ετών, ως ένα βασικό στοιχείο για να δικαιολογήσει τυχόν προκύπτουσες χρηματικές διαφορές που προκύπτουν κατ' εφαρμογή των νέων έμμεσων τεχνικών.

Η απαίτηση αυτή επιβάλλει επί της ουσίας την τεκμηρίωση γεγονότων (απόδειξη υπολοίπου σε μετρητά εκτός τράπεζας) που θα ήταν εφικτή μόνο αν ο φορολογούμενος γνώριζε ότι πρέπει να τηρεί αναλυτικό αρχείο που μοιάζει με αυτό της τήρησης λογαριασμού ταμείου επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία, όχι μόνο για την επιχείρησή του αλλά και για το σύνολο των προσωπικών του δαπανών. Αν ο φορολογούμενος γνώριζε την αναδρομική αυτή απαίτηση του ελέγχου, θα ήταν σε θέση να τηρήσει το αναλυτικό αυτό αρχείο από τότε που εκκίνησε να υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, ώστε να ανατρέχει σε όσο το δυνατόν πιο προγενέστερη χρήση για την τεκμηρίωση του επικαλούμενου υπολοίπου μετρητών για τη χρήση που ελέγχεται. Αντιθέτως μέχρι το 2012 μόνη έμμεση δυνατότητα του καλόπιστου φορολογούμενου να δικαιολογεί δαπάνες και διαφορές που προκύπτουν από αυτές, ήταν αυτή της αποτεκμηρίωσης και επίκλησης του διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου του άρθρου 19 Ν. 2238/1994.

γ) Οι έμμεσες τεχνικές είναι αδύνατο να εφαρμοστούν ορθώς όσο απουσιάζει σχετική εφαρμογή περιουσιολογίου με αναλυτική δήλωση και καταγραφή των διαθέσιμων ανά χρήση περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, ώστε να υπάρχει μία αξιόπιστη «απογραφή έναρξης», για να γίνεται μεταγενέστερα σύγκριση και αντιπαραβολή αυτής με την «απογραφή λήξης» επί της χρήσης, για την οποία ελέγχεται ο φορολογούμενος, και μόνο κατόπιν καθιέρωσης αυτού είναι δυνατόν να εφαρμοστούν από τη χρήση που καθιερώθηκε το περιουσιολόγιο και εφεξής. Εν προκειμένω, ο ίδιος αδυνατούσε άμεσα και με ασφάλεια να υπολογίσει το πραγματικό διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο και υπόλοιπο μετρητών που είχε και μπορούσε να επικαλεσθεί προς δικαιολόγηση των καταθέσεών του.

δ) Εξάλλου, οι προαναφερθείσες τρεις (3) εκ των προσβαλλόμενων πράξεων αντίκεινται επίσης στην αρχή του Κράτους δικαίου και τις ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, ιδίως εκ των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

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

Α) Ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος και των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής του με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου γίνεται σε καθαρά πραγματική και συγκεκριμένη βάση, απλώς με έμμεσο τρόπο διαμορφούμενη (με άλλα λόγια στο πλαίσιο «έμμεσων αποδείξεων», ήτοι «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων, συνολικά θεωρουμένων», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας),

γι' αυτό άλλωστε και στην οικεία νομοθεσία γίνεται λόγος για «μεθόδους (τεχνικές) έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» (ήτοι του πραγματικού γεγονότος του μεγέθους (ύψους) της φορολογητέας ύλης). Υπό αυτό το πρίσμα, ο εκάστοτε φόρος (ΦΕφπ ή ΦΠΑ) δεν επιβάλλεται επί μη συγκεκριμένης και χωρίς ασφάλεια δικαίου προσδιοριζόμενης φορολογητέας ύλης, όπως εσφαλμένα (δηλαδή νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων, αλλά επί φορολογητέας ύλης συγκεκριμένης και σαφώς, με εξειδικευμένο τρόπο -και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης- προσδιοριζόμενης, πλην με έμμεσο τρόπο, δηλαδή όχι ευθέως («άμεσα», δηλαδή κατευθείαν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης), προσδιοριζόμενης.

Β) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο σχετικός ισχυρισμός του) για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους το βάρος του να τεκμηριώσει το υπόλοιπο των μετρητών που διέθετε ανά χείρας στο τέλος εκάστης φορολογικής περιόδου για σκοπούς δικαιολόγησης τυχόν (χρηματικών) διαφορών που προκύπτουν κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών αντίκειται στις αρχές της νομιμότητας του φόρου, της μη αναδρομικότητάς του και της χρηστής διοίκησης, δεδομένου μάλιστα ότι κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας τα φορολογούμενα πρόσωπα έχουν υποχρέωση να συνεργάζονται με τη Φορολογική Διοίκηση για τη διαπίστωση της αληθινής φορολογητέας ύλης (καθ' ύψος και κατά φορολογικό αντικείμενο) και κατ' επέκταση την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, ειδικά σε περίπτωση που η δική περιουσιακή τους κατάσταση προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των οικείων φορολογικών τους δηλώσεων και επομένως απαιτούνται διευκρινίσεις και επαρκής δικαιολόγηση των σχετικών αποκλίσεων, σε μια δε τέτοια περίπτωση η μη συνεργασία τους ή η παράλειψή τους / αδυναμία τους να τεκμηριώσουν επαρκώς τους προβαλλόμενους προς δικαιολόγηση των εν λόγω αποκλίσεων ισχυρισμούς τους νομίμως λαμβάνεται υπόψη, όπως συνάγεται από την ίδια σκέψη της εν λόγω απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την εκτίμηση από τον έλεγχο των αποδείξεων σε βάρος τους και οδηγεί στη συναγωγή συμπεράσματος προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας των οικείων φορολογικών δηλώσεών τους και αντίστοιχης φοροδιαφυγής/απόκρυψης φορολογητέας ύλης, στο πλαίσιο δε αυτό **τα σημαντικού ύψους μετρητά** που τυχόν διαθέτουν ανά χείρας στο τέλος εκάστης φορολογικής περιόδου περιλαμβάνονται μεταξύ των, κατά την ίδια αυτή απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, «αναγκαίων και εύλογων, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακών στοιχείων» διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής τους κατάστασης, τα οποία (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζουν ή οφείλουν να γνωρίζουν και ως εκ τούτου, πάντα κατά την ίδια απόφαση, μπορούν ευχερώς και υποχρεούνται, καταρχήν, να υποδείξουν στη Φορολογική Διοίκηση.

Γ) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι οι προαναφερθείσες τρεις (3) εκ των προβαλλόμενων πράξεων αντίκεινται στην αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

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

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016) και κατά την 31.3.2016, την 30.6.2016 και την 30.9.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄ και γ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016) και κατά την 31.3.2016, την 30.6.2016 και την 30.9.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄ και γ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016): «Υστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με **χαρακτήρα τεχνικό** ή λεπτομερειακό.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, σ΄ ό,τι αφορά τις ως άνω υπ΄ αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, υπ΄ αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ΄ αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ότι διά του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος από τη διάταξη του άρθρου 27 ν. 4174/2013 παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), διότι το φορολογητέο εισόδημα, ήτοι το αντικείμενο της φορολογίας, δεν καθορίζεται πλήρως και με σαφήνεια από το περιεχόμενο της προαναφερόμενης διάταξης, αλλά γίνεται μία γενική αναφορά στη χρήση τεχνικών ελέγχου (εν προκειμένω αυτή της «ανάλυσης της ρευστότητας»), χωρίς παραπομπή σε ισχύοντα φορολογικό νόμο, αλλά η εφαρμογή της σχετικής τεχνικής και η σχετική φορολογητέα ύλη προσδιορίσθηκε, ανεπίτρεπτα, κατά τρόπο (πιο) διεξοδικό από τη Διοίκηση με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1270/2013 και ΠΟΛ.1050/2014, ωστόσο ο νομοθέτης όφειλε να εξειδικεύει κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή, τεκμηριωμένο και διεξοδικό την εφαρμογή των σχετικών τεχνικών ελέγχου και να μην καταλείψει το σχετικό σκέλος στο Διοικητή της ΑΑΔΕ διά νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς τούτο παραβιάζει κατάφωτα την αρχή του κράτους δικαίου και της αρχή της νομιμότητας του φόρου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί με το άρθρο 27 ΚΦΔ έχει θεσπιστεί η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προσδιορίζει, **καθ΄ ύψος**, τη φορολογητέα ύλη (εν προκειμένω, φορολογητέο εισόδημα και φορολογητέες εκροές αντίστοιχα) με τη χρήση ορισμένων ειδικών τεχνικών της ελεγκτικής επιστήμης βάσει των σχετικών γενικά παραδεκτών αρχών της επιστήμης αυτής, ενώ το **είδος** («αντικείμενο») της φορολογητέας ύλης έχει καθοριστεί στις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 (εν προκειμένω, άρθρο 10 ν. 4172/2013 και εξειδίκευσή του στα Κεφάλαια Β΄, Γ΄, Ε΄ και ΣΤ΄ του Δευτέρου Μέρους ν. 4172/2013) και του Κώδικα ΦΠΑ (άρθρο 2 Κώδικα ΦΠΑ και εξειδίκευσή του στο Κεφάλαιο Β΄ του Πρώτου Μέρους Κώδικα ΦΠΑ). Στο πλαίσιο δε αυτό, επιτρεπώς κατά νόμον, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 43 παρ. 2

εδ. β΄ του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦπ φορολογικού έτους 2016) και κατά την 31.3.2016, την 30.6.2016 και την 30.9.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄ και γ΄ τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016)), καθορίστηκε («ρυθμίστηκε»), κατά ρητή εξουσιοδότηση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά τις ίδιες εν λόγω ημερομηνίες), το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών αυτών ελέγχου και ο τρόπος εφαρμογής τους, ως θέματα **τεχνικού χαρακτήρα**, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του Διοικητή της ΑΑΔΕ (εν προκειμένω, με την προπαρατεθείσα υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προαναφερθεισών εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2022)), δεδομένου μάλιστα ότι οι **προϋποθέσεις** για τον κατά νόμον επιτρεπτό προσδιορισμό του ύψους της φορολογητέας ύλης με τη χρήση/εφαρμογή των τεχνικών αυτών έχουν καθορισθεί με τρόπο σαφή και εξαντλητικό στο νόμο (άρθρο 28 ν. 4172/2013) και όχι με κάποια απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα: α) φωτοαντίγραφο της υπ΄ αριθμ./27.3.2006 σύμβαση στεγαστικού τοκοχρεωλυτικού δανείου ποσού 200.000,00 € μεταξύ αφενός της και αφετέρου του ιδίου και άλλων τεσσάρων (4) φυσικών προσώπων με ΑΦΜ, και β) φωτοαντίγραφο κατάστασης με την αναλυτική κίνηση για την περίοδο 02.03.2006-31.2.2007 του υπ΄ αριθμ./..... καταθετικού λογαριασμού που κατά την από 20.1.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τηρούσε ο ίδιος και το ως άνω φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ

Επειδή, με το από 08.03.2023 υπόμνημά του του ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικώς τα ακόλουθα έγγραφα:

α) φωτοαντίγραφο της από 01.02.2023 υπεύθυνης δήλωσης του του Φωτίου, με την οποία ο τελευταίος δηλώνει υπεύθυνα ότι «στην υπ΄ αρ./27-3-2006 σύμβαση τοκοχρεωλυτικού δανείου με την της (κατάστημα) ποσού διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ τυγχάνω συμβαλλόμενος μόνο με την ιδιότητα του εγγυητή υπέρ του μοναδικού πιστούχου της σύμβασης αυτής με Α.Φ.Μ. Κανένα ποσό δεν έλαβα ποτέ εξ αυτού του δανείου αλλά αυτό ελήφθη και εκταμιεύτηκε εξ ολοκλήρου υπέρ του,

β) φωτοαντίγραφο της από 26.1.2023 υπεύθυνης δήλωσης της, με την οποία η τελευταία δηλώνει υπεύθυνα ότι «στην υπ΄ αρ./27-3-2006 σύμβαση τοκοχρεωλυτικού δανείου με την (κατάστημα) ποσού διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ τυγχάνω συμβαλλόμενος μόνο με την ιδιότητα του εγγυητή υπέρ του μοναδικού πιστούχου της σύμβασης αυτής με Α.Φ.Μ. Κανένα ποσό δεν έλαβα ποτέ εξ αυτού του δανείου αλλά αυτό ελήφθη και εκταμιεύτηκε εξ ολοκλήρου υπέρ του,

γ) φωτοαντίγραφο της από 31.1.2023 υπεύθυνης δήλωσης της του Ιωάννη, με την οποία η τελευταία δηλώνει υπεύθυνα ότι «στην υπ' αρ. /27-3-2006 σύμβαση τοκοχρεολυτικού δανείου με την (κατάστημα) ποσού διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ τυγχάνω συμβαλλόμενος μόνο με την ιδιότητα του εγγυητή υπέρ του μοναδικού πιστούχου της σύμβασης αυτής με Α.Φ.Μ. Κανένα ποσό δεν έλαβα ποτέ εξ αυτού του δανείου αλλά αυτό ελήφθη και εκταμιεύτηκε εξ ολοκλήρου υπέρ του, και

δ) φωτοαντίγραφο της από 14.1.2023 υπεύθυνης δήλωσης του του, με την οποία ο τελευταίος δηλώνει υπεύθυνα ότι «στην υπ' αρ. /27-3-2006 σύμβαση τοκοχρεολυτικού δανείου με την (κατάστημα) ποσού διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ τυγχάνω συμβαλλόμενος μόνο με την ιδιότητα του εγγυητή υπέρ του μοναδικού πιστούχου της σύμβασης αυτής με Α.Φ.Μ. Κανένα ποσό δεν έλαβα ποτέ εξ αυτού του δανείου αλλά αυτό ελήφθη και εκταμιεύτηκε εξ ολοκλήρου υπέρ του,».

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

A) Στη στήλη πάσης φύσης εσόδων πρέπει να ληφθεί υπόψη και να προστεθεί το επιπλέον ποσό των 160.000,00 € από συνολικό ποσό δανείου 200.000,00 € δυνάμει της υπ' αριθμ. /27.3.2006 σύμβασης δανείου μεταξύ του ιδίου και της σύμφωνα με σχετική σύμβαση (φωτοαντίγραφο της οποίας προσκομίζει αποδεικτικώς), για το οποίο οι λοιποί συμβαλλόμενοι δεν ήταν πιστούχοι, αλλά εγγυητές, ενώ η ολοσχερής εκταμίευση του στον ίδιο προκύπτει από την κίνηση του υπ' αριθμ. / τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε στην (φωτοαντίγραφο της οποίας προσκομίζει αποδεικτικώς). Στην οικεία δήλωσή του ΦΕφπ (οικονομικού έτους 2007) στον κωδικό 781 πεπλανημένα δηλώθηκε μόνο το ποσό των 40.000,00 € από το συνολικό δάνειο, ενώ το ορθό και αληθές ήταν να δηλωθεί το σύνολο του ποσού των 200.000,00 €, επομένως υφίσταται επιπλέον ποσό 160.000,00 €, το οποίο έλαβε ο ίδιος στο σύνολό του και το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη για σκοπούς πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου του στις 31.12.2015 (που πρέπει να επαναπροσδιοριστεί από -34.040,18 € σε τουλάχιστον 125.959,82 €.

B) Όσον αφορά τη στήλη των εξόδων, παντελώς νομικά και ουσιαστικά αβάσιμα, αόριστα και χωρίς καμία αιτιολογία έχουν αφαιρεθεί ως δαπάνες του για το οικονομικό έτος 2011 ποσού 46.600,00 ευρώ, για το οικονομικό έτος 2012 ποσού 62.000,00 € και για το οικονομικό έτος 2013 ποσού 1.616,12 € ως εμβάσματα-μεταφορές, χωρίς ο έλεγχος κατά το βάρος απόδειξης που του αναλογεί να επεξηγεί σε τι συνίστανται αυτά τα εμβάσματα, ώστε να κριθούν έξοδα, τα οποία μείωσαν το διαθέσιμο κεφάλαιο και περιουσία του. Άρα πρέπει το διαθέσιμο μη αναλωθέν πραγματικό του κεφάλαιο κατά την 01.01.2016 να προσδιοριστεί με την προσθήκη των ποσών 62.000,00 € + 46.600,00 € + 1.616,12 € = 110.216,12 € πλέον 125.959,82 € ευρώ, ήτοι ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 236.175,94 €.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ο μιν πρώτος ως ουσία, ο δε δεύτερος ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

A) Ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, όπως προκύπτει σαφώς από το ως άνω προσκομιζόμενο αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. /27.3.2006 δανειακής σύμβασης (Ενότητα Β. ΓΕΝΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΔΑΝΕΙΟΔΟΤΗΣΗΣ - (ΠΡΟΣΗΜΙΩΣΗ ΥΠΟΘΗΚΗΣ ΕΠΙ ΑΚΙΝΗΤΟΥ), υπό

άρθρο 1 (Σκοπός δανείου), αλλά και άρθρο 5.2 (Ομαδική ασφάλιση οφειλέτη κατά κινδύνου «Ζωής»), το υπό κρίση δάνειο είναι στεγαστικό και συνεπώς ο προσφεύγων φέρει το βάρος να αποδείξει ότι κανένα από τα εκταμιευθέντα συναφώς και αναληφθέντα ποσά δε χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό που χορηγήθηκαν, αλλά αντιθέτως τα κράτησε όλα ο ίδιος ανά χείρας, πάντως από το φωτοαντίγραφο αυτό (και συγκεκριμένα από την Ενότητα Α. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ, υπό (2), στην πρώτη σελίδα της σύμβασης και από το πεδίο υπογραφών στην τελευταία σελίδα της σύμβασης) προκύπτει σαφώς ότι τα ως άνω τέσσερα (4) φυσικά πρόσωπα, υπεύθυνες δηλώσεις των οποίων προσκόμισε ο προσφεύγων αποδεικτικώς με το από 08.03.2023 υπόμνημά του, έχουν συμβληθεί ως οφειλέτες, μαζί με τον προσφεύγοντα, του εν λόγω δανείου και όχι ως εγγυητές (στην Ενότητα Α. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ, υπό (3), στην πρώτη σελίδα της σύμβασης, δεν αναγράφεται κανένα όνομα ως εγγυητής, ενώ και στο πεδίο υπογραφών στην τελευταία σελίδα της σύμβασης τα πέντε (5) πρόσωπα έχουν υπογράψει στο πεδίο των οφειλετών, ενώ στο πεδίο των εγγυητών δεν έχει τεθεί καμία υπογραφή. Με αυτό το δεδομένο, μόνο με τις ως άνω υπεύθυνες δηλώσεις δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα τέσσερα (4) πρόσωπα, στα οποία αυτές αφορούν, συμβλήθηκαν τελικά στο εν λόγω δάνειο ως εγγυητές και όχι ως οφειλέτες.

Σημειωτέον εξάλλου ότι, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 20.1.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, «...στον πίνακα πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου οικ. ετών 2007 έως 2018 του ελεγχόμενου που συντάξε ο ελεγχος, **στη στήλη των δόσεων δανείων που καταβλήθηκαν έχει υπολογισθεί το 1/5 του συνολικού ποσού των τοκοχρεωλυτικών δόσεων του ανωτέρω δανείου. Ο υπολογισμός έγινε κατά τα ισχύοντα στις περί κοινωνιών διατάξεις του Αστικού Κώδικα, στο άρθρο ΑΚ 785 του οποίου ορίζεται ότι «Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα».**

Β) Από τη στιγμή που από τα στοιχεία που απέστειλαν ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση τα τραπεζικά ιδρύματα προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων έστειλε εμβάσματα στην αλλοδαπή σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούνταν από άλλα πρόσωπα («δικαιούχους») και όχι από τον ίδιο (σύμφωνα με τον συνημμένο στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου υπ' αριθμ. 12 πίνακα («ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΕΣΤΕΙΛΑΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ – ΕΠΙΧ. ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΟΛ.1033/2014, ΟΠΩΣ ΤΡΟΠ/ΚΕ ΜΕ ΤΗΝ ΠΟΛ.1054/2015»)) συνολικού ποσού 46.600,00 € εντός του 2010, 62.000,00 € εντός του 2011 και 1.616,12 € εντός του 2012, τα ποσά αυτά σαφώς αποτελούν περιουσιακά στοιχεία μειωτικά του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου του και επομένως ορθά λήφθηκαν υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πύργου κατά τον σχηματισμό πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου του, στο πλαίσιο δε αυτό ο προσφεύγων ήταν αυτός που έφερε πλέον και φέρει το βάρος να αποδείξει ότι τα ποσά αυτά δεν αφαιρέθηκαν («απομακρύνθηκαν») οριστικά από την περιουσία του ή πάντως επέστρεψαν καθ' οιονδήποτε τρόπο σ' αυτήν (στην περιουσία του).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί κατά μεν το πρώτο ως άνω μέρος του ως ουσία αβάσιμος, κατά δε το δεύτερο ως άνω μέρος του ως νόμω αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2022): «*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 (16.12.2022): «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 (16.12.2022): «*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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2022): «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος [...] φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης), «*...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι*

αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην **παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος** [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 [...], περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει**, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά **και από έμμεσες αποδείξεις**, άλλως “τεκμήρια” (βλ. ΣτΕ 886/2016 εππαμ., 173/2018 εππαμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 εππαμ., 2934-2935/2017 εππαμ., 172/2018 εππαμ.), ήτοι από **αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις** οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και **ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (βλ. ΣτΕ 884/2016 εππαμ., 2934-2935/2017 εππαμ., 172-173/2018 εππαμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 εππαμ., 2934-2935/2017 εππαμ., 172-173/2018 εππαμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α΄ του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, **συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας**, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 εππαμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 εππαμ., 172/2018 εππαμ.). Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του ΚΦΕ, το οποίο τέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. 4038/2012 (Α΄ 14 – σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω

τεχνικές ελέγχου: α) [...], ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής») και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ (κατά την οποία, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου). Ειδικότερα, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (**συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού**), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με κανένα τρόπο δεν αποδεικνύεται με τρόπο αρκούντως επαρκή και τεκμηριωμένο ότι οι αναφερόμενες στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου και συγκεκριμένα στις σελ. 25-26 αυτής πέντε (5) ονομαστικές πιστώσεις συνολικού ποσού 19.000,00 € εντός του 2016, στις σελ. 55-56 αυτής επίσης πέντε (5) ονομαστικές πιστώσεις συνολικού ποσού 19.000,00 € εντός του 2017 και στις σελ. 68-69 αυτής μία (1) ονομαστική πίστωση συνολικού ποσού 10.000,00 € εντός του 2017 (ήτοι συνολικά 29.000,00 € εντός του 2017) αποτελούν εισόδημα/αποκρυβέν ακαθάριστο έσοδο από την επαγγελματική του δραστηριότητα και επομένως η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προβαίνει σε σαφή, ειδική και τεκμηριωμένη κρίση ότι τα ποσά προέρχονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του, αφού δε θεμελιώνει την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με συγκεκριμένη δραστηριότητά του, αλλά στηρίζεται αποκλειστικά σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας συμπερασματικά -και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων- τα ως άνω ποσά με παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών και με μόνο, κατ' ουσίαν, ισχυρισμό ότι δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και επισημαίνει ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου δεν έλαβε τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας των επίμαχων πιστώσεων, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης, να παρίσταται ικανό να

προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία των επίμαχων ποσών ανάγεται σε αποκρουβέντα έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

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

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις ως άνω σχετικές σελίδες 25-26, 55-56 και 68-69 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 13.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου βασίστηκε στις ακόλουθες «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις» (κατά τη διατύπωση της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. 1895/2018 (5μ.) απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)), προκειμένου, δεδομένης και της έλλειψης άλλων εύλογων (ήτοι όχι παράλογων ή υπερβολικών) και αρκούντως τεκμηριωμένων (ήτοι επαρκώς αποδεικνυόμενων), υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης περίπτωσης, εξηγήσεων που εύλογα αναμένονταν μεν εν προκειμένω από τον προσφεύγοντα (δεδομένης της αντικειμενικής ανυπαρξίας (μη κατατεθειμένα στη Φορολογική Διοίκηση συμφωνητικά αναφορικά με τις ερευνώμενες πιστώσεις, μη εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά σχετικά μ' αυτές, μη καταχώρηση δεδομένων αναφορικά με τις εν λόγω πιστώσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών) και ως εκ τούτου αδυναμίας συγκέντρωσης λοιπών υποστηρικτικών στοιχείων από τη μεριά του ελέγχου παρά τη λήψη όλων των κατάλληλων, εύλογων και αναγκαίων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας, καθώς και του χρόνου, εισαγωγής των κρίσιμων χρηματικών πιστώσεων στην περιουσία του προσφεύγοντος), πλην όμως δεν παρασχέθηκαν από αυτόν ποτέ, να θεμελιώσει την κρίση του περί παράλειψης δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκ μέρους του προσφεύγοντος: **α)** άσκηση **επιχειρηματικών δραστηριοτήτων** («υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων, με παροχή» ως κύρια δραστηριότητα και «.....», υπηρεσίες» και υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ μπαρ» ως δευτερεύουσες δραστηριότητες) από τον προσφεύγοντα, **β)** τα εισοδήματα του προσφεύγοντος προέρχονται κατά κύριο λόγο **από τις δραστηριότητες αυτές** και **γ)** οι ως άνω υπό κρίση έντεκα (11) τραπεζικές πιστώσεις είναι **επώνυμες-ονομαστικές**, οι οποίες, μόνον αυτές (και όχι και οι ανώνυμες-μη ονομαστικές), προστέθηκαν στα δηλωθέντα εισοδήματά του από την άσκηση των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, παραπέμπουν δε (ως εκ της αιτιολογίας τους) σε καταθέσεις διενεργηθείσες από (αλλοδαπά) **πρακτορεία ταξιδίων** (όπως προέκυψε από έρευνα του ελέγχου στο διαδίκτυο).

Β) Με αυτά τα δεδομένα-ενδείξεις, **ευλόγως-βασίμως** (ήτοι **με έμμεση, διά ισχυρών και συγκλινουσών ενδείξεων, απόδειξη**) και **νομίμως**, ήτοι σε συμφωνία με τους ισχύοντες κανόνες για την κατανομή του βάρους απόδειξης μεταξύ φορολογούμενου-ελεγχόμενου και Φορολογικής Διοίκησης, **όπως ερμηνεύθηκαν με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1895/2018** απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (και συγκεκριμένα με τη σκέψη 6 αυτής), συμπέρανε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πύργου, με το οικείο σημείωμα διαπιστώσεων, ότι οι ως άνω ερευνώμενες επώνυμες-ονομαστικές πιστώσεις αποτελεί, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας (βλ. σχετικά και προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 αυτής)), εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και κάλεσε τον

προσφεύγοντα, διά της κοινοποίησης σε αυτόν του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων, να παράσχει εύλογες και επαρκώς τεκμηριωμένες εξηγήσεις που να ανατρέπουν το συμπέρασμά του αυτό, κατόπιν δε και εξαιτίας της μη παροχής τέτοιων εξηγήσεων από αυτόν πρόσθεσε τα σχετικά ποσά στα δηλωθέντα εισοδήματά του ως εισοδήματα προερχόμενα από την άσκηση των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, **μη αρκούμενος συνεπώς** μόνο στη διαπίστωση της ύπαρξης των υπό κρίση ποσών στους ελεγχόμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς ούτε μόνο στο γεγονός ότι τα ποσά αυτά αποτελούν επώνυμες-ονομαστικές καταθέσεις, **αλλά έχοντας λάβει επιπλέον** όλα τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, δεδομένων των περιστάσεων της υπό κρίση περίπτωσης, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας, καθώς και του χρόνου, της εισαγωγής των ποσών αυτών στην περιουσία του προσφεύγοντος.

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, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι για τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και υιοθετήθηκαν συλλήβδην οι διαπιστώσεις του ελέγχου εκεί, χωρίς να γίνει αυτοτελής υπολογισμός τους, κατά παραβίαση των κείμενων διατάξεων, δεδομένου ότι για σκοπούς ΦΠΑ διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των φορολογητέων εκροών ούτε υφίσταται καμιά δέσμευση από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος, ο οποίος καθ' ερμηνεία του αφορά μόνο στις εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, αφού για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 δεν προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του με καμιά από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων (16.12.2022)) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου»), πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, αλλά και εκείνη του άρθρου 12 εδ. α' της (κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4174/2013 εκδοθείσας) υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (16.12.2022)), μέσω μιας ή περισσοτέρων από τις προβλεπόμενες από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή

ημερομηνία) μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») είναι επιτρεπτό κατά νόμον να προσδιορίζονται από τη Φορολογική Διοίκηση και οι φορολογητέες εκροές μιας επιχείρησης υποκείμενης στο ΦΠΑ.

Β) Εν προκειμένω, στις συμπροσβαλλόμενες με τις εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 13.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου προσδιορίστηκαν με έμμεσο τρόπο και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της αρχής-τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος για την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, ναι μεν λαμβανομένης υπόψη της εφαρμογής της στη φορολογία εισοδήματος, αλλά πάντως αυτοτελώς σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος -κάτι που επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι, συναφώς, λήφθηκαν υπόψη α) τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 12 εδ. β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (16.12.2022)) περί προσδιορισμού του ΦΠΑ σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και ειδικότερα διά του επιμερισμού της προκύψασας διαφοράς αναλόγως του εκάστοτε ισχύοντος συντελεστή ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα προσδιορισθέντα με έμμεσο τρόπο έσοδα δεν αφορούσαν σε υπηρεσίες με ενιαίο συντελεστή ΦΠΑ, και β) το γεγονός ότι από το υπόλοιπο του ΦΠΑ εισροών αφαιρέθηκε ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους 2.386,28 € λόγω μείωσης, δυνάμει της υπ' αριθμ./23.12.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2015-31.12.2015**, του μεταφερθέντος στο α' τρίμηνο 2016 πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της **31.12.2015**-, στο πλαίσιο δε αυτό είναι αδιάφορο, ως συμπτωματικό, το γεγονός ότι οι προσδιορισθείσες κατ' αυτόν τον τρόπο φορολογητέες εκροές ταυτίζονται με τα προσδιορισθέντα κατ' εφαρμογή της ίδιας αυτής μεθόδου ακαθάριστα έσοδά της (της επιχείρησης του προσφεύγοντος) στη φορολογία εισοδήματος.

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

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 στις από 09.11.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων 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' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από 13.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	13.12.2022	16.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	13.12.2022	16.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
3	13.12.2022	16.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
4	13.12.2022	16.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016
5	13.12.2022	16.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
6	13.12.2022	16.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	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	89.042,78 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	44.521,39 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	22.673,87 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>156.238,04 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	27.669,84 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	13.834,92 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	4.506,87 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>46.011,63 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

II. ΦΠΑ – Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	6.067,69 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	1.201,37 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>7.269,06 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ συνολικού ύψους **1.832,48 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	5.612,90 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.612,90 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.806,45 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου)

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.