



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1172**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : 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.

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 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατοίκου Τρίπολης, οδός αριθμός, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

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

1	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	15.382,29 €
2	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	11.765,22 €

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	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	-
4	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	-
5	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	250,00 €

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. Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 19.12.2022 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 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 9.833,24 €, πλέον 4.878,90 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 670,15 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 15.382,29 €, 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./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 7.622,30 €, πλέον 3.811,15 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 και 331,77 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 11.765,22 €, 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 19.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

A) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016

α) με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **29.882,95 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της ανάλυσης ρευστότητας (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	0,24 €	29.883,19 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **127,52 €** 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 εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **23.097,88 €** προσδιορισθέντος στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της ανάλυσης ρευστότητας (βάσει σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	17,51 €	23.115,39 €

και β) με την **αφαίρεση** από το φορολογητέο εισόδημά του της περιόδου αυτής προστεθείσας αρχικά διαφοράς δαπανών συνολικού ύψους **7.277,49 €**.

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

- 1) Με την υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένας φόρος, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 325,69 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένας φόρος, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 852,87 €.
- 3) Παράλληλα, με την υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 250,00 € λόγω μη έκδοσης:
 - α) εντός του 2016 δύο (2) φορολογικών παραστατικών εσόδου (ενός (1) κατά το α' τρίμηνο και ενός (1) κατά το β' τρίμηνο) για καθαρή αξία συνολικού ποσού 650,40 € (243,90 € για το α' τρίμηνο και 406,50 € για το β' τρίμηνο) και αναλογούντα ΦΠΑ συνολικού ποσού 149,60 € (56,10 € για το α' τρίμηνο και 93,50 € για το β' τρίμηνο) και
 - β) εντός του 2017 τριών (3) φορολογικών παραστατικών εσόδου (ενός (1) κατά το β' τρίμηνο και δύο (2) κατά το δ' τρίμηνο) για καθαρή αξία συνολικού ποσού 758,07 € (451,62 € για το β' τρίμηνο και 80,65 € + 225,80 € για το δ' τρίμηνο) και αναλογούντα ΦΠΑ συνολικού ποσού 181,93 € (108,38 € για το β' τρίμηνο και 19,35 € + 54,20 € για το δ' τρίμηνο),κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ΚΦΔ.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 19.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, 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 **650,40 €** και 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 **742,99 €**, που αφορούν σε δαπάνες καυσίμου βενζίνης, επειδή δε διέθετε βενζινοκίνητο επαγγελματικό όχημα 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 **758,07 €** και 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 **1.438,27 €**, που αφορούν εν μέρει σε και εν μέρει σε δαπάνες καυσίμου βενζίνης, χωρίς ωστόσο η επιχείρηση να διαθέτει βενζινοκίνητο επαγγελματικό όχημα, και εν μέρει σε δαπάνες, για τις οποίες δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό παραστατικό, αλλά απόδειξη λιανικών συναλλαγών,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	28.257,64 €	28.908,04 €	29.986,68 €	29.243,69 €
01.01.2017-31.12.2017	19.164,10 €	19.922,17 €	24.072,71 €	22.634,44 €

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. Τρίπολης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη προϋπόθεσης υπαγωγής του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν. 4172/2013 για τα έτη 2016 και 2017, αφού ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε και υπολόγισε την περ. ζ της παρ. 2 του άρθρου 34 ν. 4172/2013, αφαιρώντας παρατύπως τις ζημιές των ετών 2013, 2014 και 2015 από το διαθέσιμο δηλωθέν εισόδημα για ανάλωση κεφαλαίου κατά παράβαση της υπ' αριθμ. Ε.2137/2019 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, προκειμένου να αιτιολογηθεί η επιλογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.
- 2) Επικουρικά: Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 34 ν. 4172/2013 «contra» στις οδηγίες των φορολογικών αρχών, στο νόμο, στη νομολογία και παντελώς αναιτιολόγητη σε βάρος του ερμηνεία αυτού.
- 3) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- 4) Υπέρβαση των απωτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας που διέπει τη χρηστή διοίκηση (αλλιώς «κολάζεται» ένας φορολογούμενος που δεν έχει εκδώσει καμία απόδειξη, αλλιώς αυτός που δεν έχει εκδώσει 1.000 ή 100 και αλλιώς αυτός που κατά λάθος δεν εξέδωσε μία ή δύο στο σύνολο ή τις εξέδωσε τμηματικά, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του (κατά την κρίση του ελέγχου, χωρίς να προκύπτει από κανέναν έλεγχο (αυθαίρετη διαπίστωση) και χωρίς να καλύπτεται από καμία αιτιολογία, αλλιώς κολάζεται κάποιος που δεν εξέδωσε μία απόδειξη 300 € σε σύνολο 70.000 € και αλλιώς κάποιος που δεν εξέδωσε 10.000 €) με την οριζόντια υπαγωγή του στον εξωλογιστικό έλεγχο για μία απόδειξη. Η αρχή τον αντιμετωπίζει υπερβολικά, αφού είτε δεν είχε εκδώσει καθόλου αποδείξεις είτε δεν είχε εκδώσει αποδείξεις 10.000 € ή έστω 300 € ο κολασμός του είναι ίδιος.

- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας ως προς την υπαγωγή του στον εξωλογιστικό έλεγχο με έμμεσες μεθόδους (ως ανωτέρω στοιχείο, αλλά και ως προς τον υπολογισμό του κέρδους στο 15% του τζίρου για την σε βάρος του επιβολή διαφοράς πλέον ΦΠΑ και προστίμων). Εσφαλμένη εφαρμογή στοιχείων και αποδεικτικών δεδομένων και άδικος υπολογισμός. Παράβαση αρχής νομιμότητας και διακριτικής ευχέρειας της οφειλόμενης χρηστής διοίκησης.
- 6) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016,/2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και/2022/19.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τα καταλογισθέντα με τις πράξεις αυτές ποσά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «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 τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω διαπιστώνεται υπέρβαση των απωτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας που διέπει τη χρηστή διοίκηση, με την έννοια ότι αλλιώς «κολάζεται» ένας φορολογούμενος που δεν έχει εκδώσει καμία απόδειξη, αλλιώς αυτός που δεν έχει εκδώσει

1.000 ή 100 και αλλιώς αυτός που κατά λάθος δεν εξέδωσε μία ή δύο στο σύνολο ή τις εξέδωσε τμηματικά, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του (κατά την κρίση του ελέγχου, χωρίς να προκύπτει από κανέναν έλεγχο (αυθαίρετη διαπίστωση) και χωρίς να καλύπτεται από καμία αιτιολογία, αλλιώς κολάζεται κάποιος που δεν εξέδωσε μία απόδειξη 300 € σε σύνολο 70.000 € και αλλιώς κάποιος που δεν εξέδωσε 10.000 €) με την οριζόντια υπαγωγή του στον εξωλογιστικό έλεγχο για μία απόδειξη, και έτσι η φορολογική αρχή τον αντιμετωπίζει υπερβολικά, αφού είτε δεν είχε εκδώσει καθόλου αποδείξεις είτε δεν είχε εκδώσει αποδείξεις 10.000 € ή έστω 300 € ο κολασμός του είναι ίδιος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και/2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 19.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ίδιου Προϊσταμένου (σελ. 22), στην υπό κρίση περίπτωση ο βασικός λόγος για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του για τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 με εφαρμογή εμμέσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου δεν ήταν μόνο η μη έκδοση κατά τις δύο αυτές περιόδους κάποιου/κάποιων φορολογικού/-ών παραστατικού/-ών, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο ίδιος, αλλά κυρίως ότι οι προσωπικές του δαπάνες διαβίωσης κατά τις περιόδους αυτές δεν καλύπτονταν από τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματά του, με συνέπεια να συντρέχει η μία (1) από τις δύο (2) (διαζευκτικά προβλεπόμενες) προϋποθέσεις χρησιμοποίησης των εμμέσων τεχνικών της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης (19.12.2022)). Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τους πρώτο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της **ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): «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 πράξεων (19.12.2022): «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 φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη: Τα πρόσωπα που [...] ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4172/2013 [...].
- Δαπάνες: Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές), αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.
- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: [...] το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. [...].
- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3: Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. [...]. Άρθρο 5: Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. [...]. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. Άρθρο 6: Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ. [...]. Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί) λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7: Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για **διαθέσιμα μετρητά**, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων, μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, **το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών** κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία

περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει **το πραγματικό διαθέσιμο** κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8: Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. [...]. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κατανέμεται στη φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται, εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα [...] στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 [...]. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Άρθρο 9: Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. [...].

Άρθρο 10: Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις, τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, τότε, αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων. Άρθρο 11: Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος,

όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος. Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με 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, γeros, έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

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

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως

μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές-κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,

- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

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

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνταν καμιά προϋπόθεση για την υπαγωγή του στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, δεδομένου ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε και υπολόγισε την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 ν. 4172/2013, αφαιρώντας παρατύπως τις ζημίες των ετών 2013, 2014 και 2015 από το διαθέσιμο δηλωθέν εισόδημα για ανάλωση κεφαλαίου κατά παράβαση της υπ' αριθμ. Ε.2137/2019 εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), προκειμένου να αιτιολογηθεί η επιλογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ενώ με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι αιτιολογημένες με τρόπο ειδικό και εμπειριστατωμένο, αφού εν προκειμένω έχει γίνει εσφαλμένος υπολογισμός, δεδομένου ότι κατά τον υπολογισμό του αναλωθέντος κεφαλαίου έχουν ληφθεί υπόψη και οι ζημίες των ετών 2013-2015, πράγμα που αντίκειται στις εγκυκλίους της ΑΑΔΕ.

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

α) Σ' ό,τι αφορά στις προϋποθέσεις εφαρμογής εμμέσων τεχνικών, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/2013 αναφέρεται ρητά ότι, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του φορολογούμενου-φυσικού προσώπου, το εισόδημά του μπορεί να προσδιορίζεται με εφαρμογή εμμέσων μεθόδων ελέγχου, περίπτωση που συντρέχει εν προκειμένω, όπως ήδη προεκτέθηκε κατά την εξέταση του τέταρτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

β) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 7 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022), για σκοπούς εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της ανάλυσης της ρευστότητας του ελεγχόμενου προσώπου τα επικαλούμενα ως διαθέσιμα, κατά την έναρξη της πρώτης από της ελεγχόμενης περιόδου, μετρητά είναι αυτά που προκύπτουν από το **συμψηφισμό** των πραγματικών θετικών στοιχείων με τα αρνητικά στοιχεία των εισοδημάτων του των προηγούμενων ετών («το ύψος [...] των δηλούμενων [...] μετρητών [...] σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το **πραγματικό** διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών», σύμφωνα με τα ρητώς οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 7 τελευταίο εδάφιο της εν λόγω απόφασης), δηλαδή λαμβάνονται οπωσδήποτε υπόψη (αφαιρετικά) οι τυχόν υφιστάμενες ζημίες προηγούμενων ετών. Και αυτό είναι εύλογο, αφού η όλη τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του ελεγχόμενου προσώπου αποσκοπεί στην ανεύρεση των **πραγματικών** διαθέσιμων περιουσιακών του στοιχείων στο τέλος της εκάστοτε ελεγχόμενης

περιόδου και για το λόγο αυτό και τα επικαλούμενα ως διαθέσιμα κατά την έναρξη της περιόδου αυτής μετρητά είναι τα **πραγματικά** διαθέσιμα, που, για να προκύψουν, είναι αυτονόητο ότι πρέπει από τα θετικά στοιχεία των εισοδημάτων των προηγούμενων ετών να **αφαιρεθούν** τα αρνητικά στοιχεία (ζημιές). Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο αυτό δεν ισχύουν, όπως είναι ευνόητο, τα διευκρινισθέντα με την Ενότητα Α' παρ. 4 (τρίτο εδ. από το τέλος της παρ.) του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών και με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. Ε.2137/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που αφορούν στη χρησιμοποίηση μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών για την κάλυψη **τεκμαρτών** δαπανών. Για το λόγο αυτό, οι πρώτος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω εφαρμόστηκε εσφαλμένα το άρθρο 34 ν. 4172/2013 «contra» στις οδηγίες των φορολογικών αρχών, στο νόμο και στη νομολογία και η ερμηνεία του σε βάρος του είναι παντελώς αναίτιολογητη, ειδικότερα δε ότι έπρεπε να γίνει δεκτός ο προσκομισθείς από τον ίδιο με το υπ' αριθμ. πρωτ./9.12.2022 υπόμνημά του πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου (σχετ. 3Γ , σελ. 11 της ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης εσφαλμένα τροποποίησε τον επικαλούμενο από τον ίδιο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, από τη στιγμή μάλιστα που στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και/2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 19.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 35-38) παρατίθενται με τρόπο εξειδικευμένο, σαφή και επαρκή οι λόγοι, για τους οποίους τροποποιήθηκε ο εν λόγω πίνακας, και τα πεδία του (ποσά) που τροποποιήθηκαν. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (19.12.2022): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα ότι τα προσδιορισθέντα με τις έμμεσες μεθόδους ποσά κέρδους είναι εξωπραγματικά για τη συγκεκριμένη περίοδο κρίσης, δεδομένου ότι σε ένα κατάστημα λιανικής 50,00 τ.μ. στην Τρίπολη με μικτό συνολικό τζίρο 28.257,14 € για το 2016 και 19.164,10 € για το 2017 περίπου και με καθαρό που σε καμία περίπτωση δεν υπερβαίνει τα πραγματικά δηλωθέντα έσοδα είναι υπερβολικό και απίθανο να αποδοθεί επιπλέον κέρδος άνω των 29.883,19 € για το 2016 και 23.115,39 € για το 2017 πλέον ΦΠΑ και προστίμου, κάτι που οδηγεί στην οριστική του εξόντωση και στο άμεσο κλείσιμο της επιχείρησής του, ενώ σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας, της υποχρέωσης εξάντλησης των απωτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, της αναλογικότητας, της ισονομίας και της ισοπολιτείας σκοπός δεν είναι ούτε η υπερβολή ούτε η εξόντωση, αλλά η δίκαιη και αναλογική διαπίστωση.

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

α) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, εν μέρει, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος περιορισμού (εν προκειμένω, φόρου -και όχι κέρδους, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων) με το τζίρο της επιχείρησης, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου περιορισμού, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερिशύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3,

ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου-πάγια νομολογία).

β) Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων φόρων **ως απόλυτου μεγέθους** ούτε ορωμένου του ύψους τους **σε σύγκριση με το ύψος της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τους φόρους αυτούς και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στον προσφεύγοντα, αφού οι προβλεπόμενοι φόροι εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας στοχεύουν στην πραγμάτωση της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος συμμετοχής όλων των πολιτών στην κάλυψη των αναγκών του δημόσιου ταμείου κατά το λόγο των δυνάμεών τους, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος, δεδομένου αφενός ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με εφαρμογή έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή και αφετέρου ότι οι συντελεστές φορολόγησης στη φορολογία εισοδήματος κλιμακώνονται αναλόγως του κλιμακίου του εισοδήματος και επομένως με τρόπο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας.

γ) Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους η αποκάλυψη αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης διά της εφαρμογής συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης, ήτοι με τρόπο, κατά τα προεκτεθέντα, αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή, παραβιάζει τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της νομιμότητας, της υποχρέωσης εξάντλησης των απωτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, της ισονομίας και της ισοπολιτείας και μάλιστα υπό την έννοια ότι ένας τέτοιος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης οδηγεί σε εξόντωση του ελεγχόμενου προσώπου, πολλώ μάλλον που με την εφαρμογή της εκάστοτε κατάλληλης έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου επιδιώκεται η ανεύρεση της αληθούς κατά περίπτωση φορολογητέας ύλης, ενώ το ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης δεν είναι ζήτημα τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, αλλά ύψους και κλιμάκωσης των οικείων συντελεστών φορολόγησης, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος 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 τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει ότι καμία από τις παραδοχές της πληττόμενης έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν είναι εμπεριστατωμένα αιτιολογημένα, δεδομένου ότι αντίκεινται στη λογική, στην καθιερωμένη νομολογία, στις αποφάσεις της Υπηρεσίας μας κ.λπ. και, όπου όψιμα και βεβαιασμένα επιχειρήθηκε αιτιολόγηση, αυτή είναι εσφαλμένη και ελλιπής, μη δυνάμενη να συμπληρωθεί ακόμα και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους κατά τη γνώμη του λόγους, πέραν από τους ως άνω προβαλλόμενους με τους λοιπούς λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, καμία από τις παραδοχές της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προβαλλόμενες υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και/2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 19.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου δεν είναι εμπειριστατωμένα αιτιολογημένα. Για το λόγο αυτό, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

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

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται 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 προβαλλόμενες 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).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016
2	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	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 ιδίου Προϊσταμένου:

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

3	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
4	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017
5	...../2022	19.12.2022	19.12.2022	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	9.833,24 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	4.878,90 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	670,15 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.382,29 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	7.622,30 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	3.811,15 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	331,77 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>11.765,22 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016	-

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	-
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>325,69 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>3,84 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	-
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)	-
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>852,87 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζεται και μεταφέρεται προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>581,88 €</u>

(ως οι ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

III. Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ συνολικού ύψους 250,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./2022/19.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

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.