



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1425

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΑΠΟ ΣΝΑΚ ΜΠΑΡ, ΟΥΖΕΡΙ, ΚΑΦΕ – ΟΥΖΕΡΙ, ΜΕΖΕΔΟΠΩΛΕΙΟ, ΤΣΙΠΟΥΡΑΔΙΚΟ, ΖΥΘΟΠΩΛΕΙΟ», και έδρα κατά των κάτωθι πράξεων :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016
2	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2017-31/12/2017
3	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2018-31/12/2018
4	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2019-31/12/2019
5	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2020-31/12/2020

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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:

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, δεν προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή.

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 30.847,75€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.423,88€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.331,03€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 52.602,66€.

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 13.878,95€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.939,48€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.480,31€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 22.298,74€.

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 30.484,57€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.242,29€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.664,98€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 51.391,84€.

· Με τη με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 45.288,64€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 22.644,32€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.702,45€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 77.635,41€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των υπ' αριθμ./14-10-2021,/16-08-2022,/19-07-2022 &/16-08-2022 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος στο φυσικό πρόσωπο, με ΑΦΜ, που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΟΤΩΝ ΑΠΟ ΣΝΑΚ ΜΠΑΡ, ΟΥΖΕΡΙ, ΚΑΦΕ – ΟΥΖΕΡΙ, ΜΕΖΕΔΟΠΩΛΕΙΟ, ΤΣΙΠΟΥΡΑΔΙΚΟ, ΖΥΘΟΠΩΛΕΙΟ», και στην σύζυγό του με ΑΦΜ:, για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του οι προαναφερθείσες εντολές και ταυτόχρονα γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018. Στη συνέχεια εστάλη το με αριθμ. πρωτ./13-04-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρθρ.14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020. Ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα, ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία των ως άνω χρήσεων. Για τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμόστηκε το Πρόγραμμα Ελέγχου της Α.1293/23-07-2019 που ισχύει για το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, προκύπτουν δηλωθείσες ζημιές από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ	ΠΟΣΟ
2016	-15.888,68€
2017	-99.816,45€
2018	-34.360,46€
2019	-73.550,87€
2020	-125.660,59€

με αποτέλεσμα να έχει φορολογηθεί με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, όπως προκύπτει από τις εκδοθείσες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου για τα αντίστοιχα έτη.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις δηλωθείσες ζημιές και το γεγονός ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως αυτές αποτυπώνονται στις οικείες φορολογικές δηλώσεις και σε ιδιαίτερους πίνακες ανά φορολογικό έτος στην από 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων και πραγματικών δαπανών που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Εγκυκλίου ΠΟΛ. 1033/2014 (Υποχρεώσεις φορέων για αποστολή στοιχείων στην ΑΑΔΕ) εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (άρθρ. 27 του Κ.Φ.Δ. και 28 του Κ.Φ.Ε.).

Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη σε έλεγχο της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου (άρθρο 27 Κ.Φ.Δ.) και έκρινε ότι και για τα ελεγχόμενα έτη, 2016- 2020, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ότι καταλληλότερη μέθοδος είναι η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εκδόθηκαν οι υπ. αριθ. / 12-08-2022 και / 12-08-2022 αποφάσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας, με τις οποίες εγκρίθηκε ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2016 -2020, με την τεχνική της ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ως καταλληλότερη μεταξύ των τριών έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ακολούθως, ο έλεγχος, αξιοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία από τους τραπεζικούς λογαριασμούς (ΣΜΤΛ & ΛΠ) του προσφεύγοντος, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις πληροφορίες από τα υποσυστήματα ELENXIS/TAXIS και τα στοιχεία που δηλώθηκαν με τα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις» και τα έντυπα «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» προσδιόρισε το φορολογητέο

εισόδημα με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 καθώς και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 27 του ΚΦΔ, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	(α)		(β)		(γ)	
	Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης		Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.		Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
2016	14.453,55 €	9.362,42 €	14.453,55 €	9.362,42 €	14.453,55 €	9.362,42 €
2017	6.164,57 €	3.762,23 €	6.164,57 €	3.762,23 €	99.778,12 €	3.762,23 €
2018	1.837,60 €	8.912,71 €	1.837,60 €	8.912,71 €	42.057,63 €	4.682,55 €
2019	1.114,00 €	7.472,24 €	1.114,00 €	7.472,24 €	92.377,63 €	2.268,84 €
2020	0,00 €	10.481,55 €	0,00 €	10.481,55 €	137.238,31 €	5.084,88 €

Συνεπώς, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, το μεγαλύτερο ως άνω προσδιορισθέν ποσό εισοδήματος βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, εξέδωσε το υπ' αριθμ./05-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ να προβεί στη σύνταξη της από 28/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, και στην έκδοση των οριστικών πράξεων Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι συλλήβδην παράνομες διότι ερείδονται στην εφαρμογή διατάξεων περί έμμεσων τεχνικών, αντίθετων στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου. Το άρθρο 27 Ν. 4174/2013 ως και οι ΠΟΛ 1270/2013 και 1050/2014 στα οποία ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις αντίκεινται στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (αρθρ.78 παρ.1 του Συντάγματος) και της μη αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου (αρθρ.78 παρ.2 του Συντάγματος).
- Η εφαρμογή του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 δια εξειδίκευσης του περιεχόμενου και του τρόπου εφαρμογή του σε αποφάσεις του διοικητή της ΑΑΔΕ είναι ομοίως αντίθετη στην συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου
- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 28 Ν. 4172/2013 ως και της ΠΟΛ 1050/2014. Με βάση το πραγματικό της υπόθεσης δεν συντρέχουν οι κατά το νόμο τιθέμενες προϋποθέσεις για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών σε βάρος του.

- Ακόμα και απορριπτομένων των ανωτέρω και κρινομένων ως νομίμων και συνταγματικών των έμμεσων τεχνικών, οι αποδιδόμενες σε βάρος του διαφορές είναι εσφαλμένες και ουσία αβάσιμες, και
- Οι αποδιδόμενες αρνητικές διαφορές σε βάρος του καλύπτονται σε κάθε περίπτωση από την οικονομική ενίσχυση της μητέρας τουμε Α.Φ.Μ.

Στη συνέχεια ενώ εκκρεμούσε η εξέταση στις παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ /25-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία/ δικαιολογητικά που αφορούσαν τη μητέρα του, με ΑΦΜ:, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι καταλογισθείσες διαφορές εισοδήματός του καλύπτονταν σε κάθε περίπτωση από την οικονομική ενίσχυση της μητέρας του, αφού διέθετε χρηματικά διαθέσιμα που μπορούσαν να υποστηρίξουν τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα προσκόμισε τα κάτωθι:

- Πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου της ετών 2008 – 2021 με αδιάλειπτη σειρά φορολογικών δηλώσεων / εκκαθαριστικών.
- Πίνακα περιουσιακής κατάστασης Ε9 της ετών 2010 – 2021
- Κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της ετών 2016 – 2022, και
- Υπεύθυνη δήλωση της με την οποία επιβεβαιώνει την οικονομική της υποστήριξη στον προσφεύγοντα κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1293/2019, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», αναφέρεται ότι:

«... Άρθρο 11 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους:

Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε

διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

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

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

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς 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»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με θέμα: “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”:

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

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

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

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

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

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

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

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

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

.....

Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...

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.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/2014 , όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1094/2014, με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού.» αναφέρεται ότι:

«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 την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του 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 θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11

του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη. Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α και β του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α και β του ν 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

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

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),

γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,

ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

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

Άρθρο 4 - Επιλογή υποθέσεων.

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 5 - Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

[.....]

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.[...]».

Επειδή, κατά το διενεργηθέντα έλεγχο και όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προσδιορίσθηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος τόσο με τις γενικές διατάξεις όσο και με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας και μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων του, προσδιορίσθηκαν αυτά λαμβάνοντας υπόψη τα μεγαλύτερα, όπως προέκυψαν από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, οπότε και διαπιστώθηκε αδήλωτη φορολογητέα ύλη ανά έτος, ως κάτωθι πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΔΗΛΩΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ
2016	0,00 €
2017	93.613,57 €
2018	42.057,48 €
2019	92.377,55 €
2020	137.238,31 €

Επειδή, από τον έλεγχο δεν προσδιορίζεται σαφώς η πηγή / κατηγορία προέλευσης των αδήλωτων ως άνω εισοδημάτων καταλογίζονται, ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. (ΠΟΛ.1050/17.2.2014). Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 φορολογείται με συντελεστή (33%) (Ν. 4172/2013 άρθρο 29§4).

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα επικαλείται ότι μη νομίμως ο έλεγχος προσέφυγε στη μέθοδο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής.

Επειδή, η υποχρέωση της φορολογικής αρχής, στην περίπτωση που επιλέγει για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου, την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. είναι η έκδοση σχετικής Αιτιολογημένης Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ/Ελεγκτικού Κέντρου από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου για συγκεκριμένη τεχνική ελέγχου, η οποία και εκδόθηκε στις 12/8/2022.

Επειδή, στις από 29/7/2022 Εισηγήσεις προς τη Διευθύντρια της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, για επιλογή μεθόδου έμμεσης τεχνικής ελέγχου, ως προς την επιλογή της καταλληλότερης, στην υπό κρίση υπόθεση, μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Εν συνεχεία συντάχθηκαν τα από 29/07/2022 εισηγητικά υπηρεσιακά σημειώματα προς την Διευθύντρια της Δ.Ο.Υ Καλαμάτας με τα οποία εισηγηθήκαμε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των άρθρων 28, του Ν.4172/2013 και 27, του Ν. 4987/2022 και ειδικότερα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας επειδή, διαπιστώθηκε ότι τα ποσά των δηλούμενων εισοδημάτων δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης (από τις υπ' αριθμ./2017,/2018,/2019,/2020 και/2021 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, προκύπτει ότι, τα δηλούμενα

εισοδήματα του ελεγχόμενου και της συζύγου του υπολείπονται των πραγματικών εισοδημάτων τους).».

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος, τα στοιχεία από το υποσύστημα εσόδων του ηλεκτρονικού πληροφοριακού συστήματος taxis καθώς και τα διαθέσιμα στοιχεία τόσο από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του (ΣΜΤΛ & ΛΠ), όσο και βάσει της ΠΟΛ. 1033/2014, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τα έτη 2016 -2020. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι **το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του αρθ.28 του ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, ορθά από τον έλεγχο εφαρμόστηκαν οι σχετικές διατάξεις περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 του ΚΦΔ και 28 του ΚΦΕ και όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδες 15-16) εκδόθηκαν οι σχετικές αποφάσεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (...../12-08-2022 &/12-08-2022) ως προς την επιλογή της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας καθότι κρίθηκε ως καταλληλότερη, παρέχοντας περισσότερες πληροφορίες (αναλυτική καταγραφή πηγών εσόδων και αναλώσεων εσόδων) για την αξιολόγηση της μεταβολής της περιουσίας του προσφεύγοντος. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων αναφορικά με τη έμμεση μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), το ποσό της διαφοράς μεταξύ της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», για τα έτη 2016 - 2020, όπως προσδιορίσθηκε από τη μέθοδο της ανάλυσης της ρευστότητας και θεωρήθηκε ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη στα αντίστοιχα έτη, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος σε κάθε περίπτωση φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε με τεκμηριωμένα στοιχεία τη διαφορά μεταξύ της προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου φορολογητέας ύλης και της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, ότι καλύφθηκε από την οικονομική αρωγή της μητέρας του, με Α.Φ.Μ., όπως ισχυρίζεται. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό σε βάρος του προσφεύγοντος φόρου κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για τα εν λόγω έτη.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

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

Επειδή, ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ούτε και κατά το στάδιο της εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών του, αλλά ούτε και τα στοιχεία που προσκόμισε και αφορούσαν την οικονομική επιφάνεια της μητέρας του και την οικονομική ενίσχυση που αναφέρεται στην από 22/05/2023 Υπεύθυνη Δήλωση της (μητέρα) προς τον προσφεύγοντα, όπως αυτή δηλώνεται ανά έτος 2017 έως και 2020, χωρίς όμως να αποδεικνύονται, κρίθηκαν ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Συνεπώς, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 2019 και 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2016-31/12/2016
2	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2017-31/12/2017
3	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2018-31/12/2018
4	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2019-31/12/2019
5	28/12/2022	Εισόδημα	01/01/2020-31/12/2020

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/16 - 31/12/16.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
0,00€	0,00€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/17 - 31/12/17.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
52.602,66€	52.602,66€

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/18 - 31/12/18.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
22.298,74€	22.298,74€

4. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/19 - 31/12/19.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
51.391,84€	51.391,84€

5. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/28-12-2022) φορολογικής περιόδου 01/01/20 - 31/12/20.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει Δ.Ε.Δ.
77.635,41€	77.635,41€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.