



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 17 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1766**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, ΤΘ, Τ.Κ, κατά των υπ' αριθμ./**2019** και/**2019** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικών ετών **2016** και **2017** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **06/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου **Φορολογίας Εισοδήματος** της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **27/01/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **27/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./...../2019 **εντολή ελέγχου** της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως τροποποιήθηκε ως προς τον ελεγκτή με την υπ' αριθμ./...../2019 **εντολή ελέγχου** της ίδιας προϊσταμένης, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), για τα **φορολογικά έτη 2016 και 2017**, προκειμένου να εξακριβωθεί η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με την αξιοποίηση των τραπεζικών δεδομένων που ελήφθησαν μέσω του **Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ)**, και αφορούσαν τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα 01/01/2016 - 31/12/2017.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με τις **γενικές διατάξεις**, καθώς και **με την έμμεση τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και των Δαπανών σε μετρητά**, μετά δε από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, προσδιορίστηκαν τα εισοδήματα από όλες τις πηγές εισοδήματος και του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ως ακολούθως:

A) Έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων:

Διαπιστώθηκαν διαφορές στα δηλωθέντα εισοδήματά της από **ακίνητα** ποσού **9.872,13€** για το έτος **2016** και **4.155,99€** για το έτος **2017**, καθώς και διαφορές από μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, συνολικού ποσού **1.213,92€** για το έτος **2017**.

B) Έλεγχος βάσει τραπεζικών καταθέσεων και των Δαπανών σε μετρητά:

Ο τρόπος υπολογισμού του φορολογικού αποτελέσματος βάσει της εν λόγω έμμεσης τεχνικής για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, υπολογίστηκε ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ		Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	497.848,97€	793.231,29€
Πλέον:	Επιχειρηματικές / Επαγγελματικές Δαπάνες (μετρητοίς)	156.451,86€	76.814,04€
Πλέον:	Αγορές εμπορευμάτων, πρώτων ή βοηθητικών υλών κλπ (μετρητοίς)	11.850,57€	24.498,16€
Πλέον:	Αγορές περιουσιακών Στοιχείων προσωπικών / επαγγελματικών (μετρητοίς)	7.600,00€	0,00€
Πλέον:	Προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες (μετρητοίς)	0,00€	90.515,20€
Πλέον:	Καταβληθέντες φόροι, εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής (μετρητοίς)	12.930,03€	17.565,47€
Πλέον:	Αποπληρωμή / μείωση χρεών (μετρητοίς)	0,00€	0,00€
Πλέον:	Αύξηση / μείωση διαθέσιμων μετρητών ελεγχόμενης περιόδου	0,00€	0,00€
Πλέον:	Λοιπές καταβολές (μετρητοίς)	0,00€	0,00€
Πλέον:	ΦΠΑ Εισροών (από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας) (μετρητοίς)	24.636,15€	29.163,51€
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	711.317,58€	1.031.787,67€
Μείον:	Μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς	0,00€	0,00€
Μείον:	Αύξηση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών	0,00€	0,00€
Πλέον:	Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ών	0,00€	0,00€
Πλέον:	Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων (π.χ πωλήσεις με πίστωση)	0,00€	0,00€
Μείον:	Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων (π.χ πωλήσεις με πίστωση)	0,00€	0,00€
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	711.317,58€	1.031.787,67€
Μείον:	Σύνολο δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση (B1)	426.596,12€	552.394,99€
Μείον:	ΦΠΑ Εκροών (από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας) (B2)	103.621,97€	135.531,79€
Μείον:	Σύνολο λοιπών εισοδημάτων στη φορολογική δήλωση πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας (π.χ γεωργικά εισοδήματα, ενοίκια κλπ) (B3)	92.926,68€	98.472,88€
	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α) - (B1) - (B2) - (B3)	88.172,81€	245.388,01€

Γ) Τελικό φορολογητέο εισόδημα:

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Φορολογικό έτος 2016		Φορολογικό έτος 2017	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Προσδιορισθείσα διαφορά βάσει γενικών διατάξεων (1)		9.872,13€		5.369,91€
Προσδιορισθείσα διαφορά βάσει έμμεσης τεχνικής (2)		88.172,81€		245.388,01€
Φορολογητέο Εισόδημα κατ' έλεγχο [max (1) ; (2)]		88.172,81€		245.388,01€

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 06/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	88.172,81€	29.097,03€	14.548,52€	7.103,36€	50.748,91€
2	 - 06/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	245.388,01€	80.978,04€	40.489,02€	22.082,24€	143.549,30€
Σύνολα					110.075,07€	55.037,54€	29.185,60€	194.298,21€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν τις περιόδους 2016 και 2017, διότι **δεν ελήφθησαν υπόψη τα διαθέσιμα μετρητά της**,
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη» της προσδιορισθείσας θετικής διαφοράς βάσει της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά,

3) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη» της προσδιορισθείσας διαφοράς, **λόγω των οικογενειακών δαπανών**, βάσει της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά,

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2020ΕΜΠ/10-03-2020 υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας η προσφεύγουσα, προσκομίζει τις πρωτότυπες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικονομικών ετών 1997 έως 2004.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 1^ο από τους ισχυρισμούς της προβάλλει μεταξύ άλλων ότι ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το ποσό το οποίο είχε σε μετρητά, είχε επικαλεστεί – μέσω του Εντύπου «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2015» και του Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου για τα οικονομικά έτη 1997-2014 και για τα φορολογικά έτη από 2014-2016 ως συνημμένα του υπ. αριθμ./2019 Υπομνήματός της, διευκρινίζοντας στη σελίδα 65 της Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου, ότι: «ο έλεγχος απέρριψε την επίκληση της ελεγχόμενης σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου των οικονομικών ετών 1997-2012, παραθέτοντας ταυτόχρονα τους λόγους για τους οποίους το έπραξε. Ο παρών έλεγχος λαμβάνει ως δεδομένο τον προγενέστερο έλεγχο της Υπηρεσίας μας, ως ορθή επιχειρηματολογία του ελέγχου και επισημαίνει ότι, χάριν αποφυγής επαναλήψεων και δεδομένου ότι η από 24-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου έχει νομίμως κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη, δεν θα αναφέρει αναλυτικά στην παρούσα έκθεση όσα αναγράφονται στην παράγραφο 6.9.1 της από 24.12.2018 έκθεσης, καθώς αυτά βρίσκονται εις γνώσιν της ελεγχόμενης». Ειδικότερα, ο προηγούμενος έλεγχος δεν έκανε δεκτή της ανάλωση κεφαλαίου την οποία προσκόμισε ως συνημμένο του Υπομνήματός της με αριθμ./2018, διευκρινίζοντας στη σελίδα 29 της από 24.12.2018 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου, ότι: «Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης για τα διαθέσιμα μετρητά που επικαλέστηκε διότι δεν τεκμηρίωσε το πραγματικό ύψος του διαθέσιμου κεφαλαίου της καθώς και το ύψος αυτού που θα μπορούσε να είχε στη διάθεσή της ως μετρητά». Εν προκειμένω, ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι «Ο παρών έλεγχος λαμβάνει ως δεδομένο τον προγενέστερο έλεγχο της Υπηρεσίας μας, ως ορθή επιχειρηματολογία του ελέγχου και επισημαίνει ότι, χάριν αποφυγής επαναλήψεων και δεδομένου ότι η από 24-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου έχει νομίμως κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη» είναι ανυπόστατος καθώς σε κανένα σημείο του ελέγχου δεν αναφέρεται σαφώς και επαρκώς η αιτιολογία μη αποδοχής των διαθέσιμων μετρητών της 31.12.2015 τα οποία επικαλέστηκε με το έντυπο «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2015». Ως εκ τούτου, οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες αφορούν στις χρήσεις 2016 και 2017, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, ως αναφερόμενες σε χρήσεις, κατά τις οποίες είχε διαθέσιμα μετρητά ως αποδεικνύεται από τον υπολογισμό ανάλωσης κεφαλαίου και τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προσηκόντως.

Περαιτέρω, με το υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει τις πρωτότυπες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικονομικών ετών 1997 έως 2004, προκειμένου να καταστεί εφικτή η διασταύρωση της ακρίβειας των στοιχείων που έχει ήδη επικαλεστεί, δεδομένου ότι η ΔΟΥ Μυκόνου δε διατηρεί αρχείο για τα έτη αυτά.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7 της ΠΟΛ 1050/2014 (Β' 474)** «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»

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1270/2013** διαταγή της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες ομοιόμορφης εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, αναφέρεται ότι:

«Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά

αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (σελ. 65-67), προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε προσκομίσει μεταξύ άλλων και το έντυπο «*Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία κατά την 31/12/2015*» καθώς και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου για τα οικον. έτη 1997 – 2014 και για τα φορολ. έτη 2014 – 2016, από τον οποίο προέκυπτε ότι κατά την 31/12/2016 υφίστατο διαθέσιμο κεφάλαιο για την ίδια ποσού 857.429,08€ και για τον σύζυγό της -53.036,44€, ενώ στο ανωτέρω έντυπο ανέγραψε ότι κατά την 31/12/2015 διέθετε το ποσό των **830.000€ σε μετρητά**.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του ότι με την υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου, είχε ήδη διενεργηθεί έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος για τη χρήση 2012, και συντάχθηκε η από **24/12/2018 έκθεση ελέγχου**, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος είχε απορρίψει την επίκληση της ελεγχόμενης σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου των **οικον. ετών 1997 – 2012**, παραθέτοντας ταυτόχρονα τους λόγους για τους οποίους το έπραξε (οι οποίοι αναφέρονται στην παρ. 6.9.1 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου). Σημειώνεται ότι κατά της υπ' αρ./2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 που εκδόθηκε, η προσφεύγουσα είχε ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αρ./2019 **Απόφασή της**, σύμφωνα με την οποία, ο σχετικός ισχυρισμός ότι δεν είχαν ληφθεί υπόψιν τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχε κατά την 01/01/2011 **απορρίφθηκε**, καθόσον διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των πραγματικών δηλωθέντων εισοδημάτων της, είχε αναλωθεί εξ' ολοκλήρου.

Ακολούθως η ελεγκτική αρχή κατά τον έλεγχο των φορολογικών ετών 2016 – 2017, έλαβε ως δεδομένο ότι δεν υπήρχε εισόδημα προς ανάλωση κατά την 31/12/2011, και αξιοποιώντας κάθε διαθέσιμο στην υπηρεσία στοιχείο, συνέταξε νέο πίνακα πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος της προσφεύγουσας για τα έτη 2012 – 2016 (ως σελ. 66 της έκθεσης), από τον οποίο προκύπτει ότι δεν υπήρχαν διαθέσιμα κεφάλαια κατά την 31/12/2015 και κατόπιν αυτού, απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι διέθετε κεφάλαια σε μετρητά ποσού 830.000€.

Περαιτέρω, στην Έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής η οποία εστάλη στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή και αντίγραφο αυτής παραδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, βάσει της υπ' αριθμ. 114595/10-03-2020 αίτησής της, στις 10/03/2020, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Από τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι, **για τις μη ελεγχόμενες χρήσεις 2013 – 2015:** **(α)** Ο έλεγχος δεν διαθέτει τα τραπεζικά δεδομένα της ελεγχόμενης ώστε να μπορεί να αξιολογήσει με ασφάλεια τις οικογενειακές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών και **(β)** οι οικογενειακές δαπάνες βάσει δήλωσης ..., σε καμία περίπτωση δεν αντιστοιχούν στις πραγματοποιηθείσες δαπάνες, καθώς αυτές είναι εξαιρετικά χαμηλές (€200,00 στην χρήση 2013) έως μηδενικές (στις χρήσεις 2014 και 2015). Κατά την 31/12/2015 και 31/12/2016 ουδεμία δυνατότητα υπήρχε εκ μέρους της ελεγχόμενης να διαθέτει τα χρηματικά υπόλοιπα που αναφέρει».

Επειδή τα στοιχεία που υπεβλήθησαν στην υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ..... ΕΙ2020ΕΜΠ/10-03-2020 υπόμνημα**, και συγκεκριμένα οι πρωτότυπες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και τα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικονομικών ετών 1997 έως 2004, **δεν αποτελούν νέα στοιχεία**, καθώς είχαν ληφθεί υπόψη από τον προηγούμενο έλεγχο,

Επειδή βάσει του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013, η υπηρεσία μας είναι υποχρεωμένη να λάβει υπόψιν της κατά την έκδοση της Απόφασης «την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία

που είναι σχετική με την υπόθεση», εν προκειμένω δε, οφείλει να λάβει υπόψη τον φάκελο του προηγούμενου ελέγχου, από τον οποίο προκύπτει ότι η φορολογική αρχή με ορθή επιχειρηματολογία απέρριψε τον ισχυρισμό ότι δεν είχαν ληφθεί υπόψη τα διαθέσιμα μετρητά που κατείχε κατά την 01/01/2011, καθόσον τα πραγματικά δηλωθέντα εισοδήματά της, είχαν αναλωθεί εξ' ολοκλήρου, όπως κρίθηκε και με την υπ' αριθ. **1775/2019 Απόφαση** της Υπηρεσίας μας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, πρέπει **να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 2^ο από τους ισχυρισμούς της προβάλλει ότι ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό ότι κάποιες από τις επιχειρηματικές δαπάνες δεν καταβλήθηκαν με μετρητά αλλά μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 63 επ), η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./2019 υπόμνημά της, προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή καρτέλες που τηρούν προμηθευτές της, για τον πελάτη τους «.....». Από τις εν λόγω καρτέλες ελήφθησαν υπόψη αυτές που αναγράφονται στις σελ. 70 και επόμενες της έκθεσης ελέγχου, για τις οποίες αποδείχθηκε ότι οι αγορές – δαπάνες που αναφέρονται σ' αυτές, έγιναν μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθησαν υπόψη όλες οι καρτέλες που προσκόμισε, για τις οποίες ο έλεγχος δεν κάνει καμία απολύτως αναφορά, όπως π.χ η καρτέλα του – Εισαγωγές – Εμπορία Αυτοκινήτων, η οποία εμφανίζει μια αγορά αυτοκινήτου δεν έχει ληφθεί υπόψη παρόλο που εξοφλήθη μέσω τραπεζής, το ίδιο και με την αναλυτική καρτέλα - εξοπλισμοί ξενοδοχείων και χώρων εστίασης. Αντιθέτως μόνο αναλυτικές καρτέλες οι οποίες αφορούν σε προμηθευτές πρώτων υλών έχουν ληφθεί υπόψη, ενώ τα ποσά των δαπανών ή παγίων που «δήθεν» καταβλήθηκαν σε μετρητά παρέμειναν αμετάβλητα σε σχέση με τα αναφερόμενα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή από την παράγραφο 7.9.3 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι «από την αξιολόγηση [των καρτελών] προέκυψαν δώδεκα (12) περιπτώσεις πραγματοποίησης αγορών εκ μέρους της ελεγχόμενης μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών[...]. Για τις υπόλοιπες αγορές που επισημάνθηκαν στο υπόμνημα ως αγορές μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος αναφέρει ότι, **είτε αυτές δεν εντοπίστηκαν στα τραπεζικά δεδομένα της ελεγχόμενης που βρίσκονται στην διάθεσή του, είτε στις περιπτώσεις που υφίστανται σχετικές χρεώσεις, αυτές δεν συμπίπτουν με τις ημερομηνίες εξόφλησης που αναγράφονται στις καρτέλες του πελάτη και ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν δύναται με ασφάλεια να τις αναγνωρίσει**».

Επειδή η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς της, όπως αποδεικτικά εξόφλησης, επιταγές κλπ από τα οποία να προκύπτει ότι οι πληρωμές που εμφανίζονται στις καρτέλες που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο έγιναν με τραπεζικό μέσο.

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός της **πρέπει να απορριφθεί** ως αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 3^ο από τους ισχυρισμούς της προβάλλει ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη» της προσδιορισθείσας διαφοράς, **λόγω των οικογενειακών δαπανών**, βάσει της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι δηλώθηκε **εκ παραδρομής** στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός της φορολογικού έτους 2017 στον κωδικό 049 & 050, ως ποσό που καταβλήθηκε για οικογενειακές δαπάνες, το **ποσό ύψους 147.955,58€, ενώ το ποσό αυτό είχε ήδη δηλωθεί στους αντίστοιχους κωδικούς του Ε3 καθώς αποτελούσε επαγγελματικές της δαπάνες και ως εκ τούτου έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο δύο φορές**. Επιπλέον, για το ποσό των **42.660€**,

προερχόμενο από αναλήψεις μετρητών, το οποίο έχει χρησιμοποιηθεί για την πληρωμή φόρων και Φ.Π.Α., των οποίων οι εξοφλήσεις τους δεν πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, για το οποίο όπως αναφέρεται στην παράγραφο 7.9.1. της έκθεσης ελέγχου «ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι, στο σύνολό τους, δύνανται να συσχετισθούν με οικογενειακές δαπάνες».

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (κεφ. 7.6.2.5) προκύπτει ότι το ανωτέρω ποσό μειώθηκε με α) Εκατόν εβδομήντα μία (171) συναλλαγές χρέωσης λογαριασμών ποσού 14.780,38€ οι οποίες αποτελούν αγορές με την χρήση χρεωστικής / πιστωτικής κάρτας και β) Είκοσι πέντε (25) συναλλαγές χρέωσης λογαριασμών συνολικού ποσού 42.660,00€, οι οποίες αποτελούν αναλήψεις μετρητών, κυρίως μέσω ΑΤΜ, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι στο σύνολό τους δύνανται να συσχετισθούν με οικογενειακές δαπάνες, ήτοι απέμεινε συνολικά το ποσό των **90.515,20€** (147.955,58€ - 14.780,38€ - 42.660,00€), το οποίο αφορά τις δαπάνες που διενήργησε η προσφεύγουσα με μετρητά.

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. 28681/27-11-2019 υπόμνημα, που υπέβαλε στην ελεγκτική υπηρεσία σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού της **αναλυτικές κινήσεις** καρτών - λογαριασμών, βάσει των οποίων οι τράπεζες και απέστειλαν στην ΑΑΔΕ το συνολικό ποσό των δαπανών που εμφανίζονται στη δήλωση και οι οποίες όπως ισχυρίζεται, οι περισσότερες από αυτές αφορούν επαγγελματικές δαπάνες και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη ως πραγματοποιηθείσες μέσω τραπεζών.

Επειδή, στην παράγραφο 7.9.1 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί διότι: «β. *Ακόμα και σε περίπτωση που το εν λόγω ποσό δηλώθηκε εκ παραδρομής, δεν υποβλήθηκε καμία τροποποιητική δήλωση ή οποιοδήποτε έγγραφο ή αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη διόρθωση αυτού του, κατά τα λεγόμενα της ελεγχόμενης, λάθους, γεγονός το οποίο θα ενίσχυε τον ισχυρισμό της*»,

Η κρίση όμως αυτή της φορολογικής αρχής είναι **ανατιολόγητη**, δεδομένου ότι **δεν απέδειξε ότι οι ανωτέρω προσκομισθείσες κινήσεις καρτών – λογαριασμών**, βάσει των οποίων οι τράπεζες και απέστειλαν στην ΑΑΔΕ το συνολικό ποσό των δαπανών που εμφανίζονται στη δήλωση, **έχουν καταχωρηθεί στον πίνακα “Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά έτους 2017” μία μόνο φορά (στη γραμμή των προσωπικών / οικογενειακών δαπανών μετρητοίς) και όχι δύο φορές (δηλ. και στη γραμμή των επιχειρηματικών / επαγγελματικών δαπανών μετρητοίς).**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **64** του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας** ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του **ν. 2690/1999** (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει **αιτιολογία**, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να

είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, **η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι προσκομισθείσες κινήσεις καρτών – λογαριασμών, των τραπεζών και έχουν καταχωρηθεί στον πίνακα “Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά έτους 2017” μία μόνο φορά, και όχι δύο φορές και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «**Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **06/12/2019** έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του φορολ. έτους 2016, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **27/01/2020** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ:**, με αντικείμενο εργασιών κατοίκου, ΤΘ, Τ.Κ, με:

- ✓ την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολ. έτους **2016**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- ✓ την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, **ως πλημμελώς αιτιολογημένης** και την επανάληψη της διαδικασίας προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας με τις έμμεσες τεχνικές με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 06/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	88.172,81€	29.097,03€	14.548,52€	7.103,36€	50.748,91€
2	 - 06/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολα					29.097,03€	14.548,52€	7.103,36€	50.748,91€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.