



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03 / 02 / 2020

Αριθμός Απόφασης **267**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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)

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 04/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου , Τ.Κ., κατά των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2014 και φορολ. έτους 2014 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 της ΔΟΥ Γλυφάδας, καθώς και τις από 28/08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, 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 04/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 06/09/2019, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

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

Ιστορικό:

Με τις υπ' αριθμ./2018 και/2018 εντολές ελέγχου της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος του **οικον. έτους 2014** και του **φορολ. έτους 2014** στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, οι οποίες εκδόθηκαν σε συνέχεια των υπ' αριθμ./2016 και/2018 εντολών για τον προσφεύγοντα συνεπεία της υπ' αριθμ. **ΑΒΜ ΕΟΕ**/2013 εισαγγελικής παραγγελίας, καθώς και των υπ' αριθμ./2017 και/2018 εντολών για τη σύζυγό του, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, με αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) από την Α.Α.Δ.Ε, στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών τους λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014.

Στο πλαίσιο του ελέγχου, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα τα υπ' αριθ./2017,/2017,/2018 και/2018 αιτήματα παροχής πληροφοριών, καθώς και η υπ' αριθμ./2018 επιστολή με την οποία του γνωστοποιήθηκε η διενέργεια του ελέγχου με τις **έμμεσες τεχνικές** (μέθοδος των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών με μετρητά), και του ζητήθηκε η συμπλήρωση του σχετικού ερωτηματολογίου.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις του ελεγκτή, καταγράφεται στην από **28/08/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, από το πόρισμα της οποίας προκύπτει η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον προσφεύγοντα (προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48§3 ν. 2238/1994 και άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013), η οποία ανήλθε για το **οικ. έτος 2014** στο ποσό των **66.205,10€**, και για το **φορολ. 2014** στο ποσό των **121.000€**. Ειδικότερα:

Για το οικονομικό έτος 2014:

Διενεργήθηκε **έλεγχος με την εφαρμογή των Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου** (άρθρο 67B του ν. 2238/1994) και συγκεκριμένα με τη μέθοδο «**Τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά**», τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως εξής:

Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά οικ. έτους 2014

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	220.277,48€
πλέον: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	118.630,89€
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΠΡΩΤΩΝ Ή ΒΟΗΘ. ΥΛΩΝ Κ.ΛΠ. ΕΙΔΩΝ (μετρητοίς)	57.544,99€
ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)	
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ/ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	5.000,00€
ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ	
ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά	
ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	
ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ (ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ) (μετρητοίς)	8.220,05€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	409.673,41€
μειόν: ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές επιστροφές φόρων κ.λπ.)	
ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	
ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ. πωλήσεις με πίστωση)	
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΑΡΚΤΕΩΝ (π.χ. πωλήσεις με πίστωση)	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΕΧΝΙΚΗΣ (Α)	409.673,41€
μειόν: ΣΥΝΟΛΟ Δηλωθέντων Ακαθαρίστων Εσόδων από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας στη φορολογική δήλωση (B1)	266.876,74€
μειόν: ΦΠΑ Εκρώων (από την άσκηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας) (B2)	40.874,49€
μειόν: Σύνολο λοιπών εισοδημάτων στη φορολογική δήλωση (B3) πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας (ενοίκια)	35.717,08€
ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(B1)-(B2)-(B3)	66.205,10€

Για το φορολογικό έτος 2014:

Διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τις γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 (πρωτογενείς πιστώσεις), τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως εξής:

ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Προσαύξηση περιορισίας
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	6/3/2014	2.500,00€	2.500,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	24/3/2014	10.000,00€	10.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	1/4/2014	10.000,00€	10.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	11/4/2014	14.000,00€	14.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	29/5/2014	2.000,00€	2.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	29/5/2014	4.000,00€	4.000,00€
#####			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	13/6/2014	10.000,00€	10.000,00€
#####			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	17/6/2014	7.000,00€	7.000,00€
#####			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	24/6/2014	7.000,00€	7.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2/7/2014	18.000,00€	18.000,00€
#####			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8/7/2014	3.000,00€	3.000,00€
#####			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8/7/2014	5.000,00€	5.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	9/10/2014	15.000,00€	15.000,00€
#####			Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3/11/2014	13.500,00€	13.500,00€
Σύνολα						121.000,00€	121.000,00€

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 Φορολογικής βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 06/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	46.784,93€	13.298,44€	6.649,22€	6.018,87€	2.831,79€	28.798,32€
2	 - 06/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	121.000,00€	39.930,00€	19.965,00€		4.840,00€	64.735,00€
Σύνολα					53.228,44€	26.614,22€	6.018,87€	7.671,79€	93.533,32€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση**, άλλως την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Μη νόμιμη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 23§§1,2, 25§1 και 28§§1,2 του ν. 4174/2013, η διενέργεια νέου ελέγχου με έμμεσες τεχνικές μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας,
- 2) Η απόφαση με αριθμ. πρωτ./2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περί επιλογής της εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου πρέπει να ακυρωθεί, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 67β του ν. 2238/1994, 27 του ν. 4174/2013 και της διάταξης του άρθρου 3 περίπτωση 2B' της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1050/17.12.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-2-2014) και περαιτέρω, εκδόθηκε χωρίς νόμιμη αιτιολογία,
- 3) Το πόρισμα του ελέγχου για τη χρήση 2013 με τις έμμεσες τεχνικές είναι εσφαλμένο, διότι στηρίζεται σε εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και στερείται νόμιμης αιτιολογίας,
- 4) Παρέκκλιση του ελέγχου από την εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας, της ελεγκτικής διαδικασίας και της εφαρμογής των διαδικαστικών και ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων αναφορικά με τον έλεγχο της χρήσης 2014,
- 5) Εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας κατά την έκδοση της/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
- 6) Η Οριστική διορθωτική πράξη του φορολογικού έτους 2014 πρέπει να ακυρωθεί, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1175/2017, στην οποία είναι ενσωματωμένη η ερμηνευτική Εγκ. ΔΕΑΦ Α' 1144110/5.11.2015 του ΥπΟικ,
- 7) Εφαρμόστηκαν για το οικον. έτος 2014 οι διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017, οι οποίες όμως δεν συνεπάγονται ευνοϊκότερη μεταχείριση σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 3§7 περ. α' του Ν.4337/2015.

1) Ως προς τη φερόμενη μη νόμιμη διενέργεια νέου ελέγχου μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας λόγο

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στο τελικό πόρισμα ελέγχου της από **27/12/2017** έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 36 περίπτωση Δ') η Ελεγκτική Αρχή διατυπώνει την (αμφιλεγόμενη) κρίση της, ότι «για τις χρήσεις 2012 και 2013 θα ελεγχθούν με ξεχωριστή εντολή ελέγχου καθώς, ύστερα από την απάντηση του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων, προέκυψε η ανάγκη για περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί η περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994», αντί να προχωρήσει, ως όφειλε, στην αποδοχή του αποτελέσματος του ελέγχου της, απαντώντας και επί των απόψεων του στο σημείωμα ελέγχου. Η εν λόγω αναφορά (επιφύλαξη), είναι περιοριστική για την έκδοση της Οριστικής πράξης και δεν παρέχει δυνατότητα (δικαίωμα) επέκτασης του ελέγχου, πέραν των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλήθηκαν με την απάντησή του στο σημείωμα άρθρου 28 με αριθ. πρωτ./2017 &/2017 έγγραφά του, προκειμένου (και μόνο) για διαπίστωση της ακρίβειας των ισχυρισμών του και την εφαρμογή ή μη, των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, και όχι για την εξ υπαρχής διενέργεια φορολογικού ελέγχου, με πρόθεση, εφαρμογής των Εμμέσων Τεχνικών Ελέγχου.

Επειδή από την από **11/10/2019 έκθεση απόψεων** επί της ενδικοφανούς προσφυγής που συνέταξε η ελεγκτική αρχή και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν τα ακόλουθα: «Στην από **27/12/2017 κοινοποιηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος**, διατυπώθηκε ότι οι χρήσεις 2012 και 2013

επρόκειτο να ελεγχθούν με ξεχωριστή εντολή ελέγχου καθώς, ύστερα από την απάντηση του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων, προέκυψε η ανάγκη για περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει η περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2238/94. Για το λόγο αυτό στη συνέχεια εκδόθηκαν από την υπηρεσία μας οι με αριθμ./.../...../2018 και/.../...../2017 εντολές Μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2014 και κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο τα υπ' αριθμ./2018 και/2018 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών, καθώς και η υπ' αριθμ./2018 Επιστολή γνωστοποίησης ελέγχου με έμμεσες τεχνικές. Κατά συνέπεια, **ο έλεγχος της κρινόμενης Χρήσης 2013 δεν είχε ολοκληρωθεί.**

Κρίθηκε ότι η συγκεκριμένη υπόθεση μπορεί να υπαχθεί στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού **καθόσον πρόκειται για ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου για την οποία συντρέχει η περίπτωση 2β του άρθρου 3 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου). Επίσης, βάσει της συναλλακτικής κίνησης του ελεγχόμενου και της σύνδεσής των προσωπικών του λογαριασμών με την επιχειρηματική του δραστηριότητα, κρίθηκε σκόπιμη και η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/13 και του άρθρου 27 του Ν. 4174/13.

Η εν λόγω **έμμεση τεχνική ελέγχου** για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, επιλέχθηκε με την με αριθ. πρωτ./2018 **Απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας**, μετά από την 03/12/2018 σχετική εισήγηση του ελέγχου,...

Επειδή η χρήση της τεχνικής των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά αφορά σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος παρακολουθώντας την κίνηση των κεφαλαίων του φορολογούμενου, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με τη χρήση μετρητών. Αναλύονται οι συνολικές καταθέσεις και τα διαθέσιμα σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς και οι αγορές και δαπάνες σε μετρητά κατά τη διάρκεια κάθε ελεγχόμενης χρήσης και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα έσοδα. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος αξιολόγησε και τις επιμέρους πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, αξιοποιώντας όμως και τα διαθέσιμα στοιχεία των δηλωθέντων δαπανών του επιτηδεύματος που δεν προκύπτει να έχουν εξοφληθεί μέσω τραπέζης.

Περαιτέρω, η αξιολόγηση της φύσης των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος και η συσχέτισή τους με την λογιστική εικόνα – απεικόνιση των δηλωθέντων εσόδων και δαπανών, αποτελούν το κριτήριο για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, η οποία συνδέεται άμεσα με τη ρευστότητα και την αποπληρωμή πάσης φύσεως υποχρεώσεων του. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι δαπάνες που αναγράφονταν στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ήταν δυσανάλογες με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και κατέλειπαν το επιχειρηματικό αποτέλεσμα ζημιογόνο, καθιστούσαν αναγκαία την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης μέσω του τραπεζικού συστήματος των υποχρεώσεων οι οποίες αφορούν σε δηλωθείσες επιχειρηματικές δαπάνες, αγορές εμπορευμάτων καθώς και προσωπικές δαπάνες, έτσι ώστε τεκμηριωμένα να προκύπτει η κατά τους ισχυρισμούς του, αναποτελεσματική διαδικασία απόδειξης της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που διαπίστωσε ο έλεγχος.

Επειδή σε ουδεμία παρατυπία ή έλλειψη τυπικής και ουσιαστικής βάσης υπέπεσε η φορολογική αρχή, καθώς σε κάθε ελεγκτική διαδικασία που ακολούθησε ο έλεγχος αναφέρει ρητά τις εφαρμοσθείσες σχετικές διατάξεις των νόμων και αποφάσεων της ΑΑΔΕ.

2) Ως προς τον ισχυρισμό της ακύρωσης της απόφασης της ελεγκτικής αρχής για την επιλογή της εφαρμογής των εμμέσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1050/2014 για την επιλογή της μεθόδου των έμμεσων τεχνικών ελέγχου,

Επειδή με τις διατάξεις της Απόφασης ΠΟΛ. 1050/2014 (Β' 474) ορίζονται μεταξύ άλλων ότι: Στο **άρθρο 2**: «2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου [...], 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου [...], 2.3. Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του / της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές / οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις / μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση».

Στο **άρθρο 3**: «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 ζημιολόγους 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»

Στο **άρθρο 5**, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1094/2014 (Β' 961): «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της ΔΟΥ 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».

Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου **28 του ν. 4172/2013** (Α' 167), 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 στην προκειμένη περίπτωση, στο εισηγητικό υπηρεσιακό σημείωμα του ελεγκτή προς την προϊσταμένη του ΚΕΦΟΜΕΠ, αναφέρονται τα εξής : «1) Πρόκειται για επιχείρηση εστίασης στην οποία, κατά τη συνήθη πρακτική, το μεγαλύτερο μέρος των εισπράξεων πραγματοποιείται σε μετρητά, και 2) ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του τις τραπεζικές καταθέσεις και τις δαπάνες με τη χρήση μετρητών στην πλειοψηφία των συναλλαγών του ελεγχόμενου, απαραίτητα στοιχεία για τον προσδιορισμό των εσόδων του ελεγχόμενου, για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις», η οποία **εγκρίθηκε** από την ως άνω προϊσταμένη με την υπ' αριθμ./2018 Απόφασή της.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκαν από την ελεγκτική αρχή οι προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1050/2014, πλην όμως από τα δεδομένα του φακέλου προκύπτει ότι **έγινε ορθή εφαρμογή των διατάξεων** και ως εκ τούτου η ανωτέρω απόφαση της προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, **είναι σύνομη και νομίμως αιτιολογημένη**.

3) Ως προς την φερόμενη παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, της ελεγκτικής διαδικασίας και της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων στη χρήση 2014.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρακάμφθηκε η νομιμότητα και η υποχρεωτικότητα εφαρμογής της υπ' αριθμ./2018 απόφασης του προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π, χωρίς αυτή να τροποποιηθεί ή να ανακληθεί, και εφαρμόστηκαν για το φορολογικό έτος **2014** οι γενικές διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και όχι οι έμμεσες τεχνικές,

Επειδή από την **από 11/10/2019 έκθεση απόψεων** επί της ενδικοφανούς προσφυγής που συνέταξε η ελεγκτική αρχή και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι στην προκείμενη περίπτωση, η ελέγχουσα φορολογική αρχή προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2014 το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση τις γενικές διατάξεις και όχι με την έμμεση τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά διότι, δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων που ορίζονται από το **άρθρο 3§1 της ΠΟΛ. 1050/2014** και το **άρθρο 28§1 του ν. 4172/2013**. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παρακάμφθηκε η νομιμότητα και η υποχρεωτικότητα της εφαρμογής της ως άνω Απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, δήθεν επειδή δεν προέκυπτε διαφορά φορολογητέας ύλης με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, **απορρίπτεται**, καθόσον ακόμη και σε περίπτωση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, η ελέγχουσα αρχή με βάση τις κείμενες διατάξεις, είχε την υποχρέωση να προσδιορίσει την φορολογητέα ύλη και να επιλέξει το μεγαλύτερο φορολογικό αποτέλεσμα, μεταξύ του προκύπτοντος με έμμεσες τεχνικές και του προκύπτοντος με τις γενικές διατάξεις.

4) Ως προς την φερόμενη εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας κατά την έκδοση της οριστικής πράξης του φορολ. έτους 2014.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις που αναφέρονται στο υπ' αριθμ./2018 αίτημα του ΚΕΦΟΜΕΠ του φορολογικού έτους 2014 συνολικού ύψους **210.000,00€**, αφορούν καταθέσεις μετρητών οι οποίες προέρχονται από αναληφθέντα και μη χρησιμοποιηθέντα ποσά της από το έτος 2013 συνολικού ύψους **187.570,56€**, από αναληφθέντα και μη χρησιμοποιηθέντα ποσά του τρέχοντος έτους 2014, καθώς και από τα τρέχοντα έσοδα σε μετρητά της επιχείρησής του,

Επειδή από την **από 11/10/2019 έκθεση απόψεων** επί της ενδικοφανούς προσφυγής που συνέταξε η ελεγκτική αρχή και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν τα ακόλουθα: «**1)** από τη διεξοδική ανάλυση των επιχειρηματικών δαπανών, των αγορών και των εξόδων της χρήσης 2013 και των εξοφλήσεών τους σε μετρητά, προέκυψε ότι δεν υπολείπονται ποσά για επανακατάθεση στη χρήση 2014, **2)** από τα αναληφθέντα ποσά της χρήσης 2013 έως τα ζητηθέντα ποσά προς αιτιολόγηση της χρήσης 2014, υπάρχει πολύ μεγάλη απόσταση ημερολογιακά. Επίσης, παρεμβάλλεται πλήθος καταθέσεων και αναλήψεων, γεγονός το οποίο δεν διασφαλίζει τον έλεγχο ότι προγενέστερα ποσά δεν μπορούν να έχουν κατατεθεί ή αναλωθεί νωρίτερα, **3)** από την ανάλυση των δαπανών των χρήσεων 2012 και 2013 καταδεικνύεται ότι ο ελεγχόμενος κατά πάγια τακτική εξοφλεί τις δαπάνες της επιχείρησής σε μετρητά και στη συνέχεια καταθέτει τα πλεονάζοντα μετρητά, **4)** σε καμία περίπτωση δεν διατυπώνεται ο λόγος της ανάληψης των χρημάτων και στη συνέχεια της επανακατάθεσής τους, **5)** από τον ελεγχόμενο αθροίζεται το σύνολο των αναλήψεων και των λοιπών εσόδων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη το κόστος έναρξης της επιχείρησής και τα τρέχοντα έξοδα, τα οποία σε πολλές των περιπτώσεων δεν προκύπτει ότι καλύπτονται από τις δηλωθείσες εισπράξεις σε μετρητά της επιχείρησής. Για το σκοπό αυτό ο έλεγχος αξιολόγησε όλες τις ημερολογιακές εγγραφές που υφίστανται στα βιβλία του ελεγχόμενου, όπως αυτά προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας, σε συνάρτηση με τις τραπεζικές πιστώσεις, λαμβάνοντας υπόψη αφ' ενός τις ημερομηνίες των τραπεζικών κινήσεων και αφετέρου το ύψος αυτών, σε σχέση με το ύψος των δηλωθέντων εσόδων και των δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησής, **6)** λόγω της φύσης της δραστηριότητας του ελεγχόμενου, επιχείρηση παροχής ποτών, και της κατακόρυφης αύξησης του τζίρου κατά τους θερινούς μήνες, είναι αντιληπτός ο μεγάλος όγκος των εισπράξεων σε μετρητά, όχι όμως και η παραμονή τους στα ταμεία της επιχείρησής για μεγάλα χρονικά διαστήματα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και με δεδομένο το γεγονός ότι δεν υπάρχει υπόλοιπο προς επανακατάθεση από την προγενέστερη χρήση 2013, αναφέρεται ότι συνεκτιμήθηκαν όλες οι καθαρές αναλήψεις (αναλήψεις αμέσως πληρωσίμων ποσών οι οποίες δεν προορίζονται για τακτοποίηση άλλης υποχρέωσης) και οι ελεγχόμενες πιστώσεις, σε κοντινά χρονικά διαστήματα, σε σχέση πάντα με τις δηλωθείσες λιανικές πωλήσεις / εισπράξεις σε μετρητά (όχι εισπράξεις από πιστωτικές κάρτες πελατών) ανά ημέρα. Για όσες από τις ελεγχόμενες πιστώσεις διαπιστώθηκε ότι δεν παρεμβάλλονται άλλες αναιτιολόγητες εγγραφές και παραμένει υπόλοιπο προς κατάθεση από τις επικαλούμενες αναλήψεις, καθώς και τις εισπράξεις σε μετρητά, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι συγκεκριμένες αναλήψεις αποτελούν ποσά τα οποία δύναται να έχουν επανακατατεθεί σε συγκεκριμένες ημερομηνίες. Οι υπόλοιπες πιστώσεις του υπ' αριθμ./2018 Αιτήματος παροχής πληροφοριών για τις οποίες δεν υπολείπονται ποσά προς επανακατάθεση, θεωρούνται ως μη αιτιολογημένες».

Επειδή για τις επίμαχες πιστώσεις του φορολογικού έτους 2014, **από την έκθεση απόψεων** της αρμόδιας φορολογικής αρχής προκύπτει ότι αυτές κρίθηκαν ως μη αιτιολογημένες και επομένως αποτελούν **προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας** και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/08/2019** έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **04/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, και την **επικύρωση** των υπ' αριθ./**2019** και/**2019** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους **2014** και φορολογικού έτους **2014** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 06/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	46.784,93€	13.298,44€	6.649,22€	6.018,87€	2.831,79€	28.798,32€
2	 - 06/09/2019	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	121.000,00€	39.930,00€	19.965,00€		4.840,00€	64.735,00€
Σύνολα					53.228,44€	26.614,22€	6.018,87€	7.671,79€	93.533,32€

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 εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της.