



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/01/2024

Αριθμός απόφασης: 26

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ, κατά της με αριθμό/13-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/13-

07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
7. Την με αριθμό ../10-11-2023 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..
8. Το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ ../16-11-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**13-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **14.442,79 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 9.244,10 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 4.622,05 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 576,64 €.
2. Με την υπ' αριθμ./**13-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος ύψους **24.070,22 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 14.902,17 €, πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 7.451,09 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.716,96 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../09-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, η οποία διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού», ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013. Δεδομένου ότι στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσής της και ότι στο φορολογικό έτος 2018 είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, με την εφαρμογή των έμμεσων

τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» ποσού -41.498,93 € και – 45.212,65 € για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018 αντίστοιχα, η οποία, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων στην προσφεύγουσα και του επ' αυτού υπομνήματός της, προσδιορίστηκε στο ποσό – 28.012,41 € για το 2017 και - 45.212,65 € για το 2020, όπως περιγράφεται ακολούθως :

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1 .Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	17.202,67 €	18.114,77€
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ'κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	49.000,00 €	35.000,00 €
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00 €	0,00 €
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	62.634,41 €	76.044,02 €
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	0,36 €	0,10€
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00 €	0,00 €
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00 €	0,00 €
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00 €	0,00 €
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00 €	0,00 €
10, Αύξεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00 €	0,00 €
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00 €	0,00 €
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00 €	0,00 €
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	128.837,44 €	129.158,89 €

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 1/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1- 1/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.737,18 €	10.075,10 6
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	35.000,00 €	35.000,00 €
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00 €	0,00 €
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00 €	0,00 €
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	0,00 €	0,00 €
6. Αγορές εμπορ/των, α',β 'υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	56.949,40 €	51.383,48 €
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	38.290,36 €	41.992,62 €
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	1.142,92 €	0,00 €
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	117,50 €	977,22 €
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.152,00 €	7.082,00 €

11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	20.460,49 €	27.861,12 €
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00 €	0,00 €
13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00 €	0,00 €
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00 €	0,00 €
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	0,00 €	0,00 €
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	156.849,85 €	174.371,54 €

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	156.849,85 €	174.371,54 €
(-) ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	128.837,44 €	129.158,89 €
Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	28.012,41 €	45.212,65 €

Προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων ετών, ο έλεγχος συνέκρινε ανά φορολογική περίοδο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και το φορολογητέο εισόδημα όπως προσδιορίστηκε βάσει της αρχικής δήλωσης και επιλέχθηκε το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των εμμέσων τεχνικών ως μεγαλύτερο και το οποίο, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Για τις προκύπτουσες διαφορές 28.012,41 € για το φορολογικό έτος 2017 και 45.212,65 € για το φορολογικό έτος 2018, δεν δύναται να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, ήτοι δεν δύναται να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού. Επίσης, δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η ανωτέρω προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ειλικρινείς και δεν καταλόγισε φόρο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Της ζητήθηκε ανήμερα της Πρωτοχρονιάς, εντός πέντε ημερών, η δήλωση κεφαλαίων που είχε εις χείρας της την 31/12 των ετών 2016 και 2017, πριν έξη και πλέον έτη, η δε ακρίβεια των δηλώσεών της αποτελούσε από μνήμης εκτίμηση. Με νέα εκτίμηση δηλώνει ότι το ποσό που κατείχε την 31/12/2016 ήταν 57.000,00 €, καθώς το ποσό αυτό υπερβαίνει κατά 8.000,00 € το αρχικά δηλωθέν ποσό των 49.000,00 € που υπολόγισε η φορολογική αρχή.
2. Η διατύπωση στις οδηγίες του εντύπου «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» δεν είναι κατανοητή με αποτέλεσμα να θεωρήσει ότι της ζητήθηκε να συμπληρώσει τα μετρητά που είχε εις

χείρας της και έχουν δαπανηθεί σε όλη την ελεγχόμενη περίοδο και όχι τα μετρητά που κατείχε σε συγκεκριμένη τακτή ημερομηνία. Για το λόγο αυτό δηλώνει ότι για το φορολογικό έτος 2018 (την 01/01/2018) είχε διαθέσιμα μετρητά το ποσό των 35.000,00 €, το οποίο και καταναλώθηκε εντός του έτους, ενώ στις 31/12/2018 δε διέθετε άλλα μετρητά.

3. Οι πληρωμές των επαγγελματικών εξόδων γινόνταν με τη χρήση πιστωτικών καρτών με αποτέλεσμα μέρος των πληρωμών να είναι δύο φορές καταγεγραμμένα ως έξοδα, τόσο ως οικογενειακά έξοδα, όσο και ως επαγγελματικά. Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκομίζει μονάδα αποθήκευσης USB που περιλαμβάνει καταστάσεις φορολογικών ετών 2017 και 2018 σε μορφή excel με τις εξοφλήσεις τιμολογίων μέσω πιστωτικών καρτών και συνημμένα τα σχετικά τιμολόγια.

4. Ζητά να γίνει έλεγχος για το εάν έχει υπολογιστεί στα έσοδα του φορολογικού έτους 2017 το ποσό των 4.000,00 € που προήλθε από την πώληση του με αριθμό κυκλοφορίας οχήματός της.

5. Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις ως προς τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, καθώς δεν της κοινοποιήθηκε η αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για την επιλογή της μεθόδου ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας, κατά παράβαση των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ1050/2014.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 27 “Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης” του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή με την ΠΟΛ1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της

συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία».

Επειδή στην ΠΟΛ1270/2013 «Μεθοδολογία έμμεσων τεχνικών ελέγχου» ορίζεται :

«ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. **Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.**

9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς **ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης».**

Επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εστάλησαν στην προσφεύγουσα το έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 01/01/2017» και το έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2018». Μεταξύ άλλων, η προσφεύγουσα δήλωσε διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών εις χείρας της την 31/12/2016 (01/01/2017) 49.000,00 € και την 31/12/2017 (01/01/2018) 35.000,00€. Ο έλεγχος

με τη μέθοδο της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών προσδιόρισε ότι η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά εις χείρας κατά την έναρξη των ελεγχόμενων περιόδων. Από την ανάλωση κεφαλαίων των προηγούμενων ετών 2002 - 2016, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με βάση τις πραγματικές δαπάνες, προέκυψε διαθέσιμó ποσό μετρητών την 31/12/2016 ύψους 35.000,00 € και την 31/12/2017 35.000,00 €.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο Σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου το με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2023 υπόμνημά της, στο οποίο, μεταξύ άλλων, επικαλούνταν τις φορολογικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2001 και 2002 (φορολογικό έτος 2000 και 2001) προσκομίζοντας αντίγραφα τους. Ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της και επανυπολόγισε το διαθέσιμο υπόλοιπο μετρητών εις χείρας της την 31/12/2016 (01/01/2017) στο ποσό των 49.000,00€.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αόριστα ότι την 31/12/2016 κατείχε μετρητά ύψους 57.000,00€, χωρίς την προσκόμιση στοιχείων, καθώς φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι την 01/01/2018 διέθετε μετρητά ύψους 35.000,00 €, τα οποία αναλώθηκαν εντός του έτους και ως εκ τούτου δεν διέθετε μετρητά την 31/12/2018. Ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός διότι δεν προσκομίζονται στοιχεία σχετικά με την ανάλωση αυτού του ποσού των μετρητών. Ωστόσο και αν ήθελε γίνει δεκτός ο ανωτέρω ο ισχυρισμός, θα έπρεπε το ποσό αυτό να μεταφερθεί στις Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών, α/α 12 του Πίνακα αναλώσεων/δαπανών, με αποτέλεσμα τη μη μεταβολή του αποτελέσματος. Επισημαίνεται δε, ότι από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε μεταβολή στις μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών του φορολογικού έτους 2018.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα

(30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 (Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4987/2022) της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. **Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης.**».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προσκόμισε νέα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη μονάδα αποθήκευσης USB που κατάθεσε στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και μας διαβιβάστηκε αρμοδίως με το με αρ. πρωτ. 23945/04-09-2023 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ 1109025 ΕΙ 2023 ΕΜΠ/07-09-2023) έγγραφο της Δ.Ο.Υ..

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι οι πληρωμές των επαγγελματικών εξόδων γινόταν με τη χρήση πιστωτικών καρτών με αποτέλεσμα μέρος των πληρωμών να είναι δύο φορές καταγεγραμμένες ως έξοδα, τόσο ως οικογενειακά έξοδα, όσο και ως επαγγελματικά. Για το λόγο αυτό προσκομίζει καταστάσεις φορολογικών ετών 2017 και 2018 σε μορφή excel με τις εξοφλήσεις τιμολογίων μέσω πιστωτικών καρτών και συνημμένα τα σχετικά τιμολόγια.

Επειδή, τα ανωτέρα στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση, η Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/10-11-2023 έγγραφό της, καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ. ../10-11-2023 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ανέπεμψε την υπό εξέταση υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου μας απέστειλε, με το με αριθμ.πρωτ. ΕΜΠ .../16-11-2023 έγγραφο, πρόσθετες ελεγκτικές διαπιστώσεις, σύμφωνα με τις οποίες, αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω προσκομιζόμενα νέα στοιχεία, κατέληξε στο ακόλουθο πόρισμα :

«Επί των ισχυρισμών της ελεγχόμενης περί διπλού υπολογισμού των δαπανών, προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες έχουν εξοφληθεί με πιστωτική κάρτα του συζύγου της ελεγχόμενης, Κοσμίδη Φίλιππου. Αυτό επιβεβαιώνεται από τα στοιχεία που μας έχει ήδη προσκομίσει η ελεγχόμενη, ήτοι την πρώτη σελίδα του λογαριασμού της κάρτας, όπου αναγράφεται ως υπόχρεος ο Κοσμίδης Φίλιππος, ενώ σε αυτά που προσκόμισε στη Δ.Ε.Δ. και στη μονάδα αποθήκευσης USB δεν επισυνάφθηκε η πρώτη σελίδα του λογαριασμού παρά μόνο η ανάλυση του λογαριασμού. Τα ποσά αυτά περιλήφθηκαν στο κωδικό 049 των εντύπων Ε1 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 και δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο διότι αφορούν δαπάνες του συζύγου της ελεγχόμενης.

Πέραν αυτών, βρέθηκαν και 5 συναλλαγές στη χρήση 2017 (με αύξοντα αριθμό 8, 9, 22, 48, 49) και 2 συναλλαγές στη χρήση 2018 (με αύξοντα αριθμό 26, 44) όπου ενώ η ελεγχόμενη επικαλείται εξόφληση μέσω της συγκεκριμένης πιστωτικής κάρτας, δεν διαπιστώθηκε η εξόφληση αυτών των συναλλαγών καθώς δεν βρέθηκε καταχωρημένη στην ανάλυση λογαριασμού που επισυνάπτεται».

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί διπλού υπολογισμού δαπανών τυγχάνει απορριπτέος, καθώς δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«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.»

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ως έσοδο προς ανάλωση το ποσό των 4.000,00 € που προέρχεται από την πώληση του ΙΧ οχήματος με αρ. κυκλ., το οποίο ανήκε στον σύζυγό της. Από τα στοιχεία του φακέλου, αλλά και από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προκύπτει ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας δηλώνει εισοδήματα ύψους 5.142,58 € και προσωπικές δαπάνες ύψους 49.150,62 € και επομένως το ποσό των 4.000,00 € που προέρχεται από την πώληση του αυτοκινήτου του έχει ήδη αναλωθεί για την κάλυψη των προσωπικών του δαπανών και δεν δύναται να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πριν την εφαρμογή της μεθόδου ανάλυσης ρευστότητας δεν της κοινοποιήθηκε η αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, που ενέκρινε την επιλογή της ανωτέρω έμμεσης τεχνικής ελέγχου, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή η έκδοση της αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβλέπεται από την ΠΟΛ 1094/2014, που τροποποίησε την ΠΟΛ 1050/2014 και η οποία αφορά στην εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. (Φ.Ε.Κ. Α' 170).

Επειδή, στην ΠΟΛ1094/2014, με την οποία αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β'/25-2-2014) ορίζεται :

«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».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες 6 και 7), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των οριζόμενων στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, διότι με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας, παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) και σύμφωνα με τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα, τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/201, το έντυπο

ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης, όπως συμπληρώθηκε από τον υπόχρεο και τη σύζυγο του και τα έντυπα ερωτηματολόγια διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την 01/01/2017 και 31/12/2018, όπως συμπληρώθηκαν από τον υπόχρεο και τη σύζυγο του, ο έλεγχος εισηγήθηκε ως καταλληλότερη μέθοδο έμμεσης τεχνικής ελέγχου την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27, παρ. β', Ν. 4987/2022. Με το από 09/05/2023 έγγραφο, ο έλεγχος εισηγήθηκε τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, την οποία ενέκρινε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και από τις κείμενες δε διατάξεις δεν προκύπτει, ούτε η υποχρέωση κοινοποίησης της εισήγησης στη φορολογούμενη, ούτε η αιτιολόγηση στην ελεγχόμενη της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) ... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. ...».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη κοινοποίησης της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για την επιλογή της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Η υπ' αριθμ./**13-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	14.442,79 €	14.442,79 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

β) Η υπ' αριθμ./**13-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	24.070,22 €	24.070,22 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.