



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1783

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
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 ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Χανίων, επί της οδού, κατά : α) της υπ' αριθμ./**26-05-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** και β) της υπ' αριθμ./**26-05-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 26/05/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΕΛΠ και ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 31/05/2023 και την 02/06/2023 και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./24-02-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), για το φορολογικό έτος 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 του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα 01/01/2017 - 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:

Α) Έλεγχος βάσει των γενικών διατάξεων:

Με βάση των έλεγχου των γενικών διατάξεων φορολογίας το εισόδημα του προσφεύγοντα από τις διάφορες πηγές (επιχειρηματική δραστηριότητα, ακίνητα, τόκοι) προσδιορίστηκε όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Περιγραφή διαφορών ελέγχου	ΑΞΙΑ
ΜΗ ΟΡΘΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΣΟΔΟΥ Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΝΑΡΤΗΜΕΝΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΧΩΝ		10.147,00
ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 395€ (ΑΠΥ)+1680€ (ΤΠΥ)		2.075,00
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡ.23 Ν.4172/2013		4.539,32
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΟΥ ΑΡ. 22 Ν. 4172/2013		974,02

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 17.735,34

ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	69,41
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΣΟΔΟ ΑΠΟ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ	912,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΣΟΔΟ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ 190€Χ12	2.166,00

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

Το φορολογικό αποτέλεσμα βάσει της εν λόγω έμμεσης τεχνικής για το φορολογικό έτος 2017, υπολογίστηκε ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓ.ΥΛΗΣ - ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ & ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	ΦΟΡ .ΕΤΟΣ 2017
--	----------------

	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	323.834,97 €
	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	8.654,94 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΤΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	0,00 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ	0,00 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ (ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΙ)	3.834,89 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΜΕΙΟΝ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΣΥΖΥΓΟΥ	8.400,00 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΚΑΘΑΡΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	0,00 €
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	320.255,02 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (μετρητοίς)	1.029,91 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ/ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ (μετρητοίς)	10.000,00 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ, ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΘΕ ΜΟΡΦΗΣ (μετρητοίς)	686,53 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΑΠΟΠΛΗΡΩΜΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΧΡΕΩΝ με μετρητά	0,00 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΥΞΗΣΗ/ΜΕΙΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (ΜΕΤΡΗΤΑ 31/12/17=> 0 μείον ΜΕΤΡΗΤΑ 31/12/2016 =>117.457,53€)	-117.457,53 €*
(+)ΠΛΕΟΝ	*(Ποσό που αναγνωρίζεται φορολογικά για κάλυψη του πόθεν έσχες)	
(+)ΠΛΕΟΝ	ΛΟΙΠΕΣ ΚΑΤΑΒΟΛΕΣ σε μετρητά	0,00 €
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΤΑΤΕΘΕΙΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	214.513,93 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΜΗ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ (π.χ. δάνεια, δωρεές, επιστροφές φόρων κ.λπ.)	0,00 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΑΥΞΗΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	0,00 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΜΕΙΩΣΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΕΝΑΝΤΙ ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΟΜΕΝΟΥ/ΝΩΝ ΕΤΟΥΣ/ΩΝ	0,00 €
(+)ΠΛΕΟΝ	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ (π.χ πωλήσεις με πίστωση)	7.077,77 €
(-)ΜΕΙΟΝ	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΩΝ	12.250,49 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ	209.341,21 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΦΠΑ	44.786,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ πλην της ελεγχόμενης δραστηριότητας (ενοίκια , υπεραξία, τόκοι κλπ)	3.083,03 €
	ΔΙΑΦΟΡΑ	161.472,18 €

Γ) Τελικό φορολογητέο εισόδημα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017					
α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Βάσει Δήλωσης (€)	Βάσει Ελέγχου Γενικές Διατάξεις (€)	Βάσει Ελέγχου Έμμεση Μέθοδος (€)	Διαφορές ελέγχου (€)
1.	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	17.803,85	35.539,19	35.539,19	17.735,34
2.	Εισόδημα άρθρο 21 § 4 Ν.4172/13*		0,00	140.589,43	140.589,43
3.	Εισόδημα από ακίνητα (καθαρό)	2.930,00	6.008,00	6.008,00	3.078,00
4.	Εισόδημα από τόκους	3,03	72,44	72,44	69,41
Σύνολο		20.736,88	41.619,63	182.209,06	161.472,18

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

Με την υπ' αριθμ./26-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 52.299,28 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 26.149,64 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.536,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 91.985,90 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./26-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1(ιε) του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2(η) του ΚΦΔ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην εξής παράβαση : ανακριβής έκδοση (9) εννέα φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 1.375,00 ευρώ τα οποία δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Ακυρότητα του ελέγχου λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου.

Η Δ.Ο.Υ. Χανίων διενήργησε τον έλεγχο και επεξεργάστηκε βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα και προέβη σε φορολογικές εγγραφές χωρίς να έχει συντάξει και επιδώσει κατ' αρχήν, απόδειξη παραλαβής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25§6 του ν. 4174/2013, όταν αυτά παραδόθηκαν κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/09.03.2022 πρόσκλησης της, είτε μετά την κατακράτηση αυτών προς επεξεργασία, έκθεση κατάσχεσης όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 24§3,4 του ν.4174/2013, έτσι ώστε να διασφαλιστεί ο αριθμός και το είδος των κατασχεθέντων βιβλίων και λοιπών στοιχείων, καθώς και η διασφάλιση της αξιοπιστίας και της εν γένει αποδεικτικής αξίας αυτών αλλά συνέταξε την αριθμ. πρωτ./06.03.2023 έκθεση κατάσχεσης, η οποία του επιδόθηκε στο Κ.Κ. Χανίων ανυπογραφή από τους διενεργήσαντες αυτήν στις 20.03.2023.

- Ουχί ορθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δήλωσε ανακριβώς το ύψος των εσόδων του από παροχή υπηρεσιών προς τον ΕΟΠΥ κατά ποσό 10.147€, ποσό το οποίο του καταλόγισε ως λογιστική διαφορά προσαυξάνοντας κατ' αντίστοιχο ποσό τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών.

Καμιά πληρωμή αμοιβής συμβεβλημένου ιατρού δεν γίνεται από τον αν δεν προηγηθεί Ηλεκτρονική Υποβολή παραστατικών μέσω καταχώρησης ή ανεβάσματος αρχείου στην ηλεκτρονική υπηρεσία eΔΑΠΥ. Συνεπώς το ύψος της αμοιβής που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε τον το ελεγχόμενο έτος 2017 αποδεικνύεται μόνο από τα παραστατικά που εξέδωσε συνολικού ύψους 23.970€, εκ του οποίου ποσό 14.384€ του καταβλήθηκε από τον το 2017 με πίστωση στο τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί στην Τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από τον συνημμένο στο σημείωμα ελέγχου Παράρτημα 2β του Υποπίνακα Εμβασμάτων φορολογικού έτους 2017.

- Ουχί ορθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελεί μη εκπιπόμενη δαπάνη το ποσό των 4.539,92€ που κατέβαλε για δαπάνες μισθοδοσίας και ασφαλιστικές εισφορές επειδή η εξόφληση τους δεν πραγματοποιήθηκε με χρήση ηλεκτρονικού μέσου, ενώ δεν είχε τέτοια υποχρέωση μέχρι την 01.06.2017.(ΚΥΑ οικ. 22528/430/2017 - ΦΕΚ Β' 1721/18.05.2017)

- Ουχί ορθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την συνολική δαπάνη καυσίμων ποσού 974,02€,

την οποία κατέβαλε με χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, επειδή τα έντυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και έφεραν την ειδική σήμανση από το φορολογικό μηχανισμό «δεν ανέγραφαν τον αριθμό κυκλοφορίας ή τον ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας», παράλειψη όμως για την οποία δεν ευθύνεται ο ίδιος αλλά η φορολογική αρχή που δεν επιβάλλει τέτοια υποχρέωση στους προμηθευτές καυσίμων. Ομοίως εσφαλμένη είναι η εκτίμηση του ελέγχου ότι η δαπάνη αυτή δεν σχετίζεται με την δραστηριότητα του ως ιατρός και δεν είναι αναγκαίες οι μετακινήσεις του για την άσκηση του επαγγέλματος.

- Ουχί ορθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, εφαρμόστηκε η έμμεση τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό των υποτιθέμενων φορολογητέων εισοδημάτων, καθώς η επιχείρηση του ουδόλως πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.
- Εσφαλμένος υπολογισμός ύψους μετρητών που είχε τη δυνατότητα να κατέχει με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών την 01/07/2017.
- Εσφαλμένα του καταλογίστηκε το σύνολο της δαπάνης για την ανέγερση οικοδομής ποσού 70.000 € ενώ πρόκειται για συνιδιοκτήτη οικοδομής με τον, ενώ από αυτήν του αναλογεί το ήμισυ.

A. Ως προς την έκθεση κατάσχεσης

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 26/05/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος προέβη αρχικά στην υπ'αρ./2023 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα για τη χρήση 2017 σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 4987/2022. Όπως αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, εκ παραδρομής το αντίγραφο της ως άνω έκθεσης κατάσχεσης που παρέλαβε την 20/03/2023 ο προσφεύγων ήταν ανυπόγραφο από τον συντάκτη της και αρμόδιο ελεγκτή και εξ' αυτού του λόγου συντάχθηκε και υπογράφηκε η υπ' αρ./10-05-2023 έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε νόμιμα στις 15/05/2023 στον Διευθυντή του καταστήματος κράτησης λόγω άρνησης παραλαβής από τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 24 & 25 του ΚΦΔ. προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, {...}

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή

εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Άρθρο 25 - Είσοδος σε εγκαταστάσεις

{.} 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 45 παρ.5 του ν. 4223/2013 επισημαίνεται ότι: «η έννοια της προσθήκης αυτής (της παρ.4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013) και της πρόβλεψης για τον τύπο κατάσχεσης είναι η διασφάλιση της βεβαιότητας σχετικά με ό,τι αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, ώστε να μην καταλείπεται σχετική αμφιβολία για το ποιο ακριβώς ήταν το υλικό που αφαιρέθηκε. Επομένως, εφόσον από όλες τις περιστάσεις, δεν προκύπτει τέτοια αμφιβολία, οι οποιεσδήποτε πλημμέλειες της διαδικασίας που ακολουθήθηκε δεν θίγουν τη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 24 του ΚΦΔ, προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να λάβει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία με απόδειξη παραλαβής, ενώ από την παρ.3 του ίδιου άρθρου προκύπτει η δυνατότητα της διοίκησης να κατάσχει τόσο τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί η επιχείρηση, όσο και κάθε ανεπίσημο έγγραφο, στοιχείο ή βιβλίο, προκειμένου να διασφαλίσει την αποδεικτική αξία του υλικού που θα αποτελέσει τη βάση για την επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, με το προγενέστερο καθεστώς της κατάσχεσης του άρθρου 36 του ΚΒΣ και των λοιπών φορολογικών νόμων (άρ.66 παρ.10-12 του Ν.2238/1994 και αρ.48παρ.3 του ΦΠΑ), η κατάσχεση πραγματοποιείται στα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα και στοιχεία ενώ προϋπόθεση γι' αυτήν είναι η υπόνοια εκ μέρους της φορολογικής αρχής ότι από τα υπό κατάσχεση στοιχεία είναι δυνατόν να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Με τη νομολογία κρίθηκε ότι σε περίπτωση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων κατά τη διάρκεια ελέγχου στην εγκατάσταση ορισμένου επιτηδευματία, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της σχετικής διαδικασίας, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης στον τόπο κατάσχεσης και η επίδοσή της στον επιτηδευματία.

Αντίθετα, με το νεότερο καθεστώς του άρθρου 24 του ΚΦΔ, η φορολογική διοίκηση **δύναται** να κατάσχει τόσο τα επίσημα φορολογικά αρχεία, όσο και κάθε άλλο ανεπίσημο βιβλίο, στοιχείο ή αρχείο εφόσον το θεωρήσει απαραίτητο, δεδομένου ότι πλέον είναι δυσδιάκριτος ο διαχωρισμός μεταξύ επίσημων και ανεπίσημων αρχείων, προκειμένου να διασφαλιστεί η

αποδεικτική αξία του υλικού που θα αποτελέσει τη βάση επιβολής φόρων και προστίμων. Συνεπώς, λόγο της κατάσχεσης, υπό το νέο νομικό καθεστώς, αποτελεί η διασφάλιση της αξίας του αποδεικτικού υλικού, ενώ η κατάσχεση **δύναται να γίνει, χωρίς όμως να είναι απολύτως απαραίτητη, προς διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας των βιβλίων και στοιχείων.** Εξάλλου, εν προκειμένω, πρόκειται για τα **επίσημα βιβλία** και στοιχεία του προσφεύγοντα τα οποία **ο ίδιος προσκόμισε** μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και δια της αρμόδιας λογιστριάς του στην αρμόδια φορολογική αρχή ύστερα από πρόσκληση και όχι για ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία ή αρχεία από τα οποία θα μπορούσε να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Σε κάθε περίπτωση, πραγματοποιήθηκε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων του έτους 2017 με την υπ' αριθ./10-05-2023 έκθεση κατάσχεσης και προς τούτο απορρίπτεται ο σχετικός ισχυρισμός.

B. Ως προς τις λογιστικές διαφορές

Επειδή οι διατάξεις των άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι: «22. Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

23. Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

ιδ) οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, 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».

B1. Επί της μη ορθής δήλωσης εσόδου με βάση την αναρτημένη βεβαίωση αποδοχών

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καμία πληρωμή αμοιβής συμβεβλημένου ιατρού δεν γίνεται από τον αν δεν προηγηθεί Ηλεκτρονική Υποβολή παραστατικών μέσω καταχώρησης ή ανεβάσματος αρχείου στην ηλεκτρονική υπηρεσία e..... Συνεπώς το ύψος της αμοιβής που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε στον το ελεγχόμενο έτος 2017 αποδεικνύεται μόνο από τα παραστατικά που εξέδωσε συνολικού ύψους 23.970€, εκ του οποίου ποσό 14.384€ του καταβλήθηκε από τον το 2017 με πίστωση στο τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί στην Τράπεζα, όπως προκύπτει από τον συνημμένο στο σημείωμα ελέγχου Παράρτημα 2β του Υποπίνακα Εμβασμάτων φορολογικού έτους 2017.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις βεβαιώσεις αποδοχών που απέστειλαν οι εργοδότες και συγκεκριμένα την βεβαίωση από τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας για το φορολογικό έτος 2017. Στην ως άνω βεβαίωση αναγράφεται ποσό ακαθάριστης αμοιβής ύψους 34.117,00€ (φορολογητέο ποσό) ενώ το ύψος του αντιστοίχως παρακρατηθέντα φόρου 20% (Άρθρο 64&1 περ.δ του ν. 4172/2013) ανήλθε σε 6.823,40€. Από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία καθώς και την δήλωση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα Ε3 του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 προκύπτει ότι δηλώθηκαν έσοδα από τον ΕΟΠΥΥ ύψους 23.970,00€ και επομένως ο έλεγχος έκρινε ότι το ύψος του συγκεκριμένου εσόδου δηλώθηκε **ανακριβώς**, ήτοι 10.147,00€ (34.117,00€ - 23.970,00€) λιγότερο και

πρόσθεσε το ποσό αυτό στις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές.

Επειδή ωστόσο από επισκόπηση των καταστάσεων παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) του άρθρου 14 παρ. 3 ΚΦΔ, προκύπτει ότι ο για το φορολογικό έτος 2017 έχει δηλώσει ότι έλαβε από τον προσφεύγοντα παραστατικά συνολικού ύψους 23.970,00€, δηλαδή όσα ακριβώς έχει δηλώσει και ο προσφεύγων στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων και όσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία του. Επομένως δεν υφίσταται διαφορά εσόδων που δεν δηλώθηκαν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος επί της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς γίνεται αποδεκτός.

B2. Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά δαπάνες μισθοδοσίας

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση των αποδείξεων, έκρινε ότι αποτελεί μη εκπιπόμενη δαπάνη το ποσό των 4.539,92€ που κατέλαβε για δαπάνες μισθοδοσίας και ασφαλιστικές εισφορές επειδή η εξόφληση τους δεν πραγματοποιήθηκε με χρήση ηλεκτρονικού μέσου, ενώ δεν είχε τέτοια υποχρέωση μέχρι την 01.06.2017. (ΚΥΑ οικ. 22528/430/2017 - ΦΕΚ Β' 1721/18.5.2017) .

Επειδή για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 προσκομίστηκε η βεβαίωση από τον ασφαλιστικό φορέα σχετικά με τις καταβληθείσες εισφορές ύψους 4.367,28€ και δεν προέκυψαν διαφορές. Επίσης, αναζητήθηκαν στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών οι εξοφλήσεις των δαπανών μισθοδοσίας καθώς με βάση τον ν.4446/16 από 22/12/2016 προστέθηκε η περίπτωση ιδ) στο άρθρο 23 ν.4172/2013 όπου σύμφωνα με αυτήν «Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή η περ. ιδ' του άρθρου 23 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016). Η έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου, ορίστηκε αρχικά από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 22-12-2016. Στη συνέχεια με την εγκ. ΠΟΛ. 1061/2017, ορίστηκε μεταγενέστερα ότι η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Επειδή προσκομίστηκε (αποστολή με email στις 20/12/22) η οικονομική καρτέλα εργοδότη - ΕΦΚΑ από όπου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέβαλε σύμφωνα και με τον παρακάτω πίνακα πληρωμών ασφαλιστικές εισφορές εργοδότη - εργαζομένων στον ΕΦΚΑ ύψους 2.257,69€ για το έτος 2017. Δεν εντοπίστηκαν άλλες πληρωμές για ασφαλιστικές εισφορές είτε εξοφλήσεις των καθαρών αποδοχών των εργαζομένων με ηλεκτρονικό μέσο. Επομένως το υπόλοιπο της διαφοράς από την συνολική δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 6.797,61€ που είναι εγγεγραμμένη στα βιβλία ήτοι ποσό 4.539,92€ αποτέλεσε για τον έλεγχο μη εκπιπόμενη δαπάνη.

ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ 2017-ΚΑΡΤΕΛΑ ΕΦΚΑ			
A/A	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	17/3/2017	324,35
2	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	30/6/2017	350,46

3	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	31/7/2017	231,10
4	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	31/8/2017	231,10
5	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	29/9/2017	271,10
6	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	31/10/2017	231,10
7	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	30/11/2017	247,39
8	ΓΕΤΕ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	31/1/2018	371,09
ΣΥΝΟΛΟ			2.257,69

Επειδή ο προσφεύγων αφενός επικαλείται την ΚΥΑ οικ. 22528/430/2017 (ΦΕΚ Β' 1721/18.05.2017) η οποία καθιστά υποχρεωτική την καταβολή των αποδοχών των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα μέσω τραπεζικού λογαριασμού όχι νωρίτερα από την 1η Ιουνίου /2017 και αφετέρου προβάλλει το επιχείρημα ότι ο έλεγχος δεν διευκρίνισε αν προέβη σε έλεγχο και άλλων παροχών υπηρεσιών πληρωμών (λ.χ ΕΛΤΑ) δεδομένου ότι και ο ίδιος ο ασφαλιστικός φορέας βεβαιώνει ότι οι εισφορές που κατέβαλε το έτος 2017 ανήλθε στο ποσό των 4.367,28€.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 26/05/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικό εξόφλησης με ηλεκτρονικό μέσο των αποδοχών των εργαζομένων ενώ ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο των διαθέσιμων κινήσεων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς, ωστόσο δεν εντοπίστηκε σχετική πληρωμή. Ήδη με το υπ' αρ/2022 Σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου για τα έτη 2016 και 2017 το οποίο του κοινοποιήθηκε στις 29/11/2022, ο έλεγχος εξέφρασε την πρόθεση να καταλογίσει την παραπάνω λογιστική διαφορά (για το φορ.έτος 2017) καθώς επίσης το ίδιο συνέβη και με το υπ' αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε στις 19/04/2023, βάσει του οποίου συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου, ωστόσο κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε ή επιδείχθηκε στον έλεγχο.

Η Κ.Υ.Α που επικαλείται ο προσφεύγων καθιστά υποχρεωτική την καταβολή των αποδοχών στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών από 01.06.2017 ενώ προβλέπονται κυρώσεις που επιβάλλονται από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 24 του ν. 3996/2011 (Α' 170). Ωστόσο δεν επηρεάζεται η σχετική διάταξη περί της μη έκπτωσης της δαπάνης από το εισόδημα οπότε ο ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός.

Περαιτέρω, η βεβαίωση του ασφαλιστικού φορέα ύψους 4.367,28€ που επικαλείται ο προσφεύγων και η οποία στάλθηκε από τον αρμόδιο λογιστή με ηλεκτρονικό μήνυμα στις 12/10/2022, αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές μη μισθωτών (ατομικές ασφαλιστικές εισφορές του ελεγχόμενου) και όχι τις εισφορές εργοδότη/εργαζομένων και τελικά όπως περιγράφεται και στην έκθεση ελέγχου δεν προέκυψε κάποια διαφορά επ' αυτού. Επιπρόσθετα, στάλθηκε με ηλεκτρονικό μήνυμα στις 20/12/2022 από τον αρμόδιο λογιστή η οικονομική καρτέλα ΕΦΚΑ (αφορά εισφορές εργοδότη / εργαζόμενων) όπου καταγράφονται από τον φορέα οι σχετικές εξοφλήσεις των ασφαλιστικών εισφορών ύψους 2.257,69€ συνολικά για το φορ. έτος 2017 και οι οποίες μνημονεύονται και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και στην έκθεση ελέγχου σε ξεχωριστό Πίνακα. Επομένως, προκύπτει από τον ίδιο τον φορέα το ύψος του ποσού των πληρωθέντων ασφαλιστικών εισφορών στο υπό κρίση έτος 2017, ποσό το οποίο και εκπίπτει από το εισόδημα του ελεγχόμενου, ενώ το υπόλοιπο από την συνολική δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 6.797,61€ (δεδομένης της μη εξόφλησης των αποδοχών των εργαζομένων με ηλεκτρονικό μέσο) αποτελεί μη εκπιπόμενη δαπάνη η οποία προσδιορίζεται σε 4.539,92€. Επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται αποδεκτοί.

B3. Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά δαπάνες καυσίμων

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος απέρριψε την συνολική δαπάνη καυσίμων ποσού 974,02€, την οποία κατέβαλε με χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και ότι η δαπάνη αυτή σχετίζεται με την δραστηριότητα του ως ιατρός καθώς είναι αναγκαίες οι μετακινήσεις του για την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στα βιβλία εξόδων του δαπάνες καυσίμων με ΦΠΑ ύψους **974,02€** για το φορολογικό έτος **2017** από την προμηθεύτρια εταιρεία ΟΕ- ΑΦΜ: (αναλυτικά σε πίνακα στη σελ. 15 οικείας έκθεσης ελέγχου). Στις δαπάνες αυτές δεν αναγράφεται ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια να κρίνει ο έλεγχος ότι υπάρχει αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις υπό κρίση δαπάνες προς έκπτωση, λόγω και της φύσης του αντικειμένου των εργασιών του προσφεύγοντος (παροχή ιατρικών υπηρεσιών).

Επειδή ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω:

- το ύψος του ποσού της εν λόγω δαπάνης 974,02 € ετησίως, ήτοι περίπου 80,00€ σε μηνιαία βάση,
- τη φύση της εργασίας του προσφεύγοντος: παροχή ιατρικών υπηρεσιών,
- το ύψος του κύκλου εργασιών που δηλώνει ο προσφεύγων από την επιχειρηματική του δραστηριότητα 44.180,00 €,
- το γεγονός ότι κατέβαλε την υπό κρίση δαπάνη με χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής,
- το γεγονός ότι είναι αναγκαίες οι μετακινήσεις του για την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού,

κρίνεται ότι η υπό κρίση δαπάνη καυσίμων συνολικού ύψους 974,02€ για το φορολογικό έτος 2017 πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος επί της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς γίνεται αποδεκτός.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς για τις λοιπές διαπιστωθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

Επειδή κατόπιν τούτων, το εισόδημα του προσφεύγοντα από τις διάφορες πηγές (επιχειρηματική δραστηριότητα, ακίνητα, τόκοι) βάσει των γενικών διατάξεων διαμορφώνεται όπως παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Περιγραφή λογιστικών διαφορών	Διαφορές ελέγχου	Διαφορές απόφασης ΔΕΔ
ΜΗ ΟΡΘΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΣΟΔΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΝΑΡΤΗΜΕΝΗ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟΔΟΧΩΝ		10.147,00	0,00
ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ 395€ (ΑΠΥ)+1680€ (ΤΠΥ)		2.075,00	2.075,00
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΡ.23 Ν.4172/2013		4.539,32	4.539,32
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΟΥ ΑΡ. 22 Ν. 4172/2013		974,02	0,00

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ **17.735,34** **6.614,32**

ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	69,41	69,41
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΣΟΔΟ ΑΠΟ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ	912,00	912,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΕΣΟΔΟ ΑΠΟ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ 190€Χ12	2.166,00	2.166,00
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	20.882,75	9.761,73

Επειδή οι λογιστικές διαφορές που γίνονται αποδεκτές από την παρούσα απόφαση, όπως παρουσιάζονται στον ως άνω πίνακα, δεν επηρεάζουν τη τελική οριστική φορολογική υποχρέωση, καθώς το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε εν τέλει με βάση τι έμμεσες τεχνικές ελέγχου (άρθρο 27 ΚΦΔ). Επομένως οι προαναφερθέντες ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, που αφορούν τις γενικές διατάξεις, αλυσιτελώς προβάλλονται.

Γ. Ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

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, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

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

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020 με ΘΕΜΑ: “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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.2.2014 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 φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού :

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.

....

2.3. 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 προστατευόμενων 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.

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

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

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

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 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 βάσει 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 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

...

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.....

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο για την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις, καθώς διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς 14 (δεκατέσσερα) φορολογικά

στοιχεία κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 συνολικής καθαρής αξίας 2.075,00€. Εξάλλου προς τούτο του επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./26-05-2023 προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ. Σημειώνεται δε, ότι δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα οποιοσδήποτε ισχυρισμός σχετικά με την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων όπως περιεγράφηκε αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013 (άρθρο 1β). Συνεπώς, το εισόδημα του προσφεύγοντος μπορούσε να προσδιοριστεί με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Κατόπιν τούτων λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία καθώς και την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το αντίστοιχο εκκαθαριστικό της, την φύση και το είδος εργασιών του προσφεύγοντα, ο έλεγχος επέλεξε ως καταλληλότερη μέθοδο ελέγχου αυτή του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Γ1. Ως προς τον ισχυρισμό του σχετικά με το ύψος των μετρητών που είχε τη δυνατότητα να κατέχει την 01/07/2017 με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών.

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε με παρούσα προσφυγή του, καθώς και κατά το στάδιο του ελέγχου με το υπόμνημα αντιρρήσεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, νέο διορθωμένο Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου ως προς την εγγραφή ποσού ληφθέντος δανείου ύψους 230.000€ αντί 94.707,20€ (δήλωση) **για το οικονομικό έτος 2008**, (το οποίο παρέλειψε τότε να συμπεριλάβει στο σύνολο του στην δήλωση εισοδήματος του οικείου έτους -οικ. έτος 2008) και το οποίο ποσό αφορά λήψη στεγαστικού δανείου από την σύζυγο του προσφεύγοντα σύμφωνα με το αντίγραφο σύμβασης δανείου τράπεζας MARFIN που προσκομίζεται. Αποτέλεσμα της ως άνω τροποποιητικής εγγραφής σύμφωνα με του ισχυρισμούς του προσφεύγοντα είναι αφενός το διαθέσιμο κεφάλαιο της συζύγου για το φορολογικό έτος του 2017 να προσδιορίζεται στο ύψος των 127.739,50€ έναντι αρνητικού υπολοίπου με βάση τον αρχικό Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου ύψους μείον 7.553,30€ και αφετέρου το ύψος των διαθέσιμων μετρητών που δύναται να διακρατεί την 01.01.2017 να ανέρχεται στο ύψος των 243.836,14€, με αποτέλεσμα να καλύπτεται το ποσό που καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή από επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου προέκυψαν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων στην δήλωση φορολογίας οικον. έτους 2008 **δεν** έχει συμπεριλάβει το ποσό των 230.000€ το οποίο αφορά στο σύνολο του κεφαλαίου του στεγαστικού δανείου αλλά συμπεριέλαβε στο κωδικό δήλωσης για χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ ποσό ύψους 94.707,20€.
- Κατά τα έτη επίκλησης κεφαλαίου προς ανάλωση δηλώνονται δαπάνες για την ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης (η σύζυγος), συνολικά ποσά ύψους 69.276,22€ (45.478,47€ για το οικ. έτος 2008 και 23.797,75€ για το οικ. έτος 2009) τα οποία τυγχάνουν κατά πολύ μικρότερα από το ύψος του συναφθέντος ενυπόθηκου δανείου της συζύγου.

- Ήδη, από τα στοιχεία των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος των ετών που συμπεριλαμβάνονται στον αρχικό Πίνακα Κεφαλαίου ανάλωσης που επεξεργάστηκε ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των οριστικών αποτελεσμάτων, προκύπτει κεφάλαιο ανάλωσης στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 από αδιάθετο ποσό στεγαστικού δανείου ύψους 25.430,98€ [ήτοι δηλωθέν στον αντίστοιχο κωδικό ποσού 94.707.20€ (σύζυγος) μείον δηλωθείσες δαπάνες ανέγερσης (σύζυγος) κατά τα οικ. έτη 2008 και 2009 ύψους 69.276,22€].
- Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στα υπ' αρ./Α0012 και υπ' αρ./Α0012/2.12.2008 έγγραφα της Διοίκησης συνάγεται ότι το στεγαστικό δάνειο θεωρείται δάνειο ειδικού σκοπού και επομένως δεν μπορεί χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τυχόν άλλων τεκμηρίων δαπανών πλην των δαπανών ανέγερσης ή αγοράς οικοδομών/ακινήτων που αναφέρονται στο συγκεκριμένο δάνειο.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/23-03-1989 με θέμα "Προσδιορισμός, της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες", όπως ίσχυε κατά την χρήση 2007 οπότε και λήφθηκε το εν λόγω στεγαστικό δάνειο : «Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Εξυπακούεται ότι αυτά τα δάνεια δεν πρέπει να είχαν ληφθεί για άλλο σκοπό π.χ. βιοτεχνικά δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει, να καλύψει ο φορολογούμενος.»
- Σύμφωνα με το υπ' αρ./Α0012/30.7.2008 έγγραφο της Διοίκησης:«...3. Κατόπιν των ανωτέρω και όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με το/Α0012/30-11-2006 έγγραφο της προκύπτει ότι, εφόσον το δάνειο που σύναψε ο φορολογούμενος ήταν για αγορά ακινήτου, δεν μπορεί το υπόλοιπο ποσό που δεν δαπανήθηκε να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό του τεκμηρίου των τοκοχρεολυτικών δόσεων ή της εξόφλησης του υπολοίπου του δανείου, γιατί συνάφθηκε για έναν ορισμένο σκοπό και μόνο για το σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί. Επομένως, σωστά η Δ.Ο.Υ. δεν δέχεται τη χρήση του υπολοίπου του δανείου προς ανάλωση κεφαλαίου...»
- Ο τρόπος υπολογισμού του ύψους των μετρητών που είχε τη δυνατότητα να κατέχει την 01/07/2017, ο οποίος βασίστηκε σε τεκμαρτές δαπάνες και όχι πραγματικές δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγοντα ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο.
- Σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι έμεινε αδιάθετο υπόλοιπο από το εν λόγω δάνειο.
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έμεινε αδιάθετο ποσό στεγαστικού δανείου σύνολο 160.723,78€ σε σύνολο ληφθέντος δανείου της συζύγου 230.000€ και ότι τελικά το υπόλοιπο αδιάθετο αυτό κατατέθηκε στον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό κατά το υπό κρίση έτος. Προς απόδειξη των παραπάνω προσκόμισε αντίγραφο της σύμβασης δανείου καθώς και αντίγραφο κίνησης λογαριασμού ταμειευτηρίου της συζύγου όπου εκταμιεύτηκε το σύνολο του δανείου. Με βάση στοιχεία της φορολογικής διοίκησης για το ακίνητο το οποίο ανεγέρθηκε (το 2007) και δηλώνεται από την σύζυγο, η αντικειμενικά προσδιοριζόμενη αξία του υπερβαίνει τις 270.000€, ενώ δεν προσκομίστηκαν οι αποδείξεις των δαπανών ανέγερσής για το σύνολο του ανεγερθέντος ακινήτου ώστε να στηριχθεί ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου. Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σε σχέση με το επικαλούμενο στεγαστικό δάνειο δεν γίνεται αποδεκτός.

Γ2. Ως προς τη δαπάνη για την ανέγερση οικοδομής ποσού 70.000,00 €

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίστηκε το σύνολο της δαπάνης για την ανέγερση οικοδομής ποσού 70.000,00 € ενώ πρόκειται για συνιδιοκτήτη οικοδομής με τον, ενώ από αυτήν του αναλογεί το ήμισυ.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα καθώς και από την απάντηση της υπ' αρ./22-02-23 πρόσκληση του αρ. 15 του ν. 4987/22 προς τον εργολάβο προέκυψε ότι ο προσφεύγων εξόφλησε το σύνολο του ποσού ήτοι 75.020€ μέ σω του τραπεζικού του λογαριασμού (GR..... έμβασμα 23.529,00€/18-10-17 και έμβασμα 51.491,00€/05-09-17) καθώς επίσης λήφθηκε αντίγραφο (στέλεχος) της εν λόγω εκδοθείσας απόδειξης όπου απουσιάζει το όνομα του

Οπότε δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του και απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Το παραπάνω ποσό εξάλλου δεν μεταβάλλει το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2017 αλλά μόνο τυχόν κεφάλαιο προς ανάλωση σε επόμενα έτη.

Επειδή, ύστερα από τα παραπάνω, το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος όπως προκύπτει μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
2017	20.736,88	41.619,63	30.498,61	161.472,18	161.472,18	161.472,18

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ** με τη επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./**26-05-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	52.299,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	26.149,64 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	13.536,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.985,90 €

β) της υπ' αριθμ./**26-05-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Συνολικό ποσό : 1.375,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.