



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/1/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **139**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά:
- Α) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021,
- Β) της με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021 &
- Γ) της με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020,
- της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησηςοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 15.196,12€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 του ν.4987/2022, ποσού 7.598,06€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή, ύψους 22.794,18€.

2) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 103,79€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, ποσού 51,90€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή, ύψους 155,69€.

3) Με την με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, συνολικού ποσού **2.129,15€**, λόγω:

- μη έκδοσης δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 12.506,44€ πλέον ΦΠΑ 24% 3.001,55€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες αρχιτέκτονα μηχανικού.
- ανακριβούς έκδοσης δέκα (10) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 5.238,66€ πλέον ΦΠΑ 24% 1.257,28€, για παρασχεθείσες υπηρεσίες αρχιτέκτονα μηχανικού.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες αρχιτεκτόνων για κτίρια, τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος ΦΠΑ και ΚΦΔ, δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ με αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών του λογαριασμών που προέκυψαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ).

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ.**Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)**, το οποίο μαζί με τους αντίστοιχους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, μέσω της ηλεκτρονικής τους ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του TAXISnet στις Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ.**Υπόμνημα**, το οποίο ελήφθη υπόψη στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, με βάση τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ προσδιόρισε για τα φορολογικά έτη 2020 & 2021 προσαύξηση περιουσίας ύψους, 19.090,58€ και 34.102,80€, αντίστοιχα (ως σελ. 55 έως 69 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Περαιτέρω, έγινε έλεγχος με τη χρήση έμμεσων τεχνικών, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ΚΦΔ, και ειδικότερα με τη μέθοδο Ανάλυσης Ρευστότητας (ως σελ. 77-79 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), κατόπιν της με αριθ.**Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ**. Με βάση την έμμεση τεχνική προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ύψους 83.421,14€ και 49.073,44€, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 και μετά από επιμερισμό στους συζύγους στο ποσό των 48.776,17€ και 46.792,98€, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε για έκαστο φορολογικό έτος μη εκπιπτόμενες δαπάνες, ποσού 361,09€ και 10.016,20€, αντίστοιχα (ως σελ. 107 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), είτε ως μη αφορώσες την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ή λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Συνεπώς, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (άρθρ. 21§1 του ΚΦΕ) σε ποσό 19.565,71€ και 7.081,77€, αντίστοιχα.

Εν συνεχεία, εκδόθηκαν μεταξύ άλλων και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και οι με ημερομηνία θεώρησηςοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021, καθώς και της πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, αιτούμενος την ακύρωσή τους προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1.** Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου.
- 2.** Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του ποσού των δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και της συζύγου του για το φορολογικό έτος 2018.
- 3.** Αναφορικά με την αιτιολόγηση του ποσού των 20.000,00€, ως διαθέσιμου σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, επικαλείται συνάλλαγμα από τους γονείς της συζύγου του,, ποσού 26.436,39€, το οποίο της διέθεσαν σε μετρητά στην Γερμανία και εν συνεχεία, το εν λόγω ποσό εισήχθη στην Ελλάδα κατά τα έτη 1999 – 2001.
- 4.** Τα τιμολόγια εκδόσεως του προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 6.489,46€ πλέον ΦΠΑ 24% 1.557,47€, ήτοι συνολικής αξίας 8.046,93€ εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατόπιν ιδιόχειρης παραλαβής του ανωτέρω ποσού από τον ανωτέρω προμηθευτή, ο οποίος εν συνεχεία κατέθεσε το εν λόγω ποσό στην τράπεζα.
- 5.** Τα τιμολόγια εκδόσεως του προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 1.251,34€, πλέον ΦΠΑ 24% 300,32€, ήτοι συνολικής αξίας 1.551,66€ εξοφλήθηκαν με μετρητά, καθότι έκαστο φορολογικό στοιχείο φέρει αξία μικρότερη των 500,00€.
- 6.** Τα τιμολόγια εκδόσεως του προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 1.587,90€ πλέον ΦΠΑ 24% 381,10€, ήτοι συνολικής αξίας 1.969,00€ εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το έτος 2022 μέσω του με αριθ.....τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα
- 7.** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την δυνατότητα του προσφεύγοντος να κοστολογεί την εργασία του σε χαμηλή τιμή.

8. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς την μη έκδοση/ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε συνάρτηση με τις με α/α 1, 2, 3 και 4 καταρτισθείσες συμβάσεις ανάθεσης έργου.
9. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη ολοκλήρωσης του έργου που αφορά την πελάτισσα του προσφεύγοντος,
10. Οι δαπάνες θέρμανσης αφορούν εξ ολοκλήρου την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να επιμεριστούν στον ίδιο και στην σύζυγό του.
11. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της αρχής της αναλογικότητας και της καλής πίστης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός του ποσού των δαπανών διαβίωσης του ιδίου και της συζύγου του για το φορολογικό έτος 2018 είναι εσφαλμένος. Συγκεκριμένα, στις, υπέβαλλε την με αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ για το οικείο φορολογικό έτος τροποποιώντας τους κωδ. 049-050 του εντύπου Ε1 ως ακολούθως:

Κωδ.	Αρχική δήλωση ΦΕΦΠ	1 ^η τροποποιητική δήλωση ΦΕΦΠ
		
049	125.191,96€	31.297,99€
050	36.667,60€	9.166,90€

προσκομίζοντας ηλεκτρονική βεβαίωση, ως αυτή έχει αναρτηθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ από τα αρμόδια τραπεζικά ιδρύματα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/ 24-12-2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» διευκρινίστηκε ότι:

«[...]

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία [...]. Όπου στην παρούσα μεθοδολογία

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

[...]».

Επειδή ο ίδιος ισχυρισμός προβλήθηκε και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκε, καθόσον η υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση του έτους 2018 (με την οποία τροποποιήθηκαν τα ποσά δαπανών των κωδ. 049 και 050) δεν έγινε αποδεκτή, αφού υπεβλήθη μετά από την παρέλευση 10ημέρου από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου με συνέπεια την τροποποίηση του διαθέσιμου κατά την 01/01/2020 διαθέσιμου εισοδήματός του και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου. Περαιτέρω, ο έλεγχος διενήργησε ανάλωση κεφαλαίου με πραγματικές δαπάνες των ετών 2001 - 2019 (ως σελ. 50-52 της έκθεσης ελέγχου) και διαπίστωσε ότι δεν είχε τη δυνατότητα κατοχής μετρητών κατά την 01/01/2020, αφού τα συνολικά του εισοδήματα ανήλθαν σε 803.799,37€ και οι συνολικές του δαπάνες σε 834.115,18€, λαμβάνοντας υπόψη ως δαπάνες του έτους 2018 το ποσό των 125.191,96€ για τον ίδιο και 36.667,60€ για τη σύζυγό του, απορρίπτοντας τον ισχυρισμό του ότι εκ παραδρομής ανέγραψε στους κωδ. 049 και 050 το ανωτέρω ύψος δαπανών, αντί να αναγράψει τα σωστά ποσά ανερχόμενα σε 31.297,99€ και 9.166,90€ αντίστοιχα.

Επειδή όμως η τροποποιητική δήλωση υπεβλήθη μετά την αποστολή από τις τράπεζες νέων βεβαιώσεων δαπανών με τα ανωτέρω μειωμένα ποσά (Σχ. 2.1 και 2.2), δεδομένου δε ότι υπεβλήθη για ανέλεγκτο έτος και εντός της προθεσμίας παραγραφής, ορθώς εκκαθαρίστηκε από την ΑΑΔΕ και συνεπώς τα δεδομένα αυτής έπρεπε να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της ανάλωσης κεφαλαίου και της δυνατότητας κατοχής μετρητών από τον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια για τον υπολογισμό της ανάλωσης, έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα ποσά δαπανών των κωδ. 049 και 050 της τροποποιητικής δήλωσης, ήτοι μειωμένα κατά 121.394,67€ (125.191,96 + 36.667,60 - 31.297,99 - 9.166,90), το σύνολο των πραγματικών δαπανών των εν λόγω ετών ανέρχεται σε 712.720,51€ (834.115,18 - 121.394,67) και η δυνατότητα κατοχής μετρητών κατά την 1/1/2020, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 υπολογίζεται ως ακολούθως:

Προσδιορισμός ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2001 - 2019	Ελέγχου	ΔΕΔ
Πραγματικά οικογενειακά εισοδήματα ετών 2001 - 2019	803.799,37	803.799,37
Οικογενειακές πραγματικές δαπάνες ετών 2001 - 2019	<u>834.115,18</u>	<u>712.720,51</u>
Διαθέσιμο οικογενειακό κεφάλαιο κατά την 1/1/2020	-30.315,81	91.078,86
Τραπεζικές καταθέσεις ημεδαπής - αλλοδαπής την 1/1/2020	<u>108.044,67</u>	<u>108.044,67</u>
Υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο σε μετρητά την 1/1/2020	-138.360,48	-16.965,81

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την 1/1/2020, δεν υφίστατο υπόλοιπο κεφαλαίου εκτός τραπεζικού συστήματος με τη μορφή μετρητών το οποίο θα μπορούσε να κατατεθεί για την κάλυψη πιστώσεων συνολικού ύψους 20.000,00€.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση δεν επηρεάζονται τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος, επί τη βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων προς αιτιολόγηση του ποσού των 20.000,00€, ως διαθέσιμου σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος, ισχυρίζεται ότι η σύζυγός του,, έχει την γερμανική υπηκοότητα και οι γονείς της ζουν στην Γερμανία. Προκειμένου να ανταπεξέλθει μαζί με την σύζυγό του σε έκτακτες ανάγκες, οι γονείς της διέθεσαν ποσό 26.436,39€ σε μετρητά στην Γερμανία, το οποίο εν συνεχεία εισήχθη στην Ελλάδα κατά τα έτη 1999 - 2001 και εισπράχθηκε σε μετρητά.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, κατόπιν της διενεργηθείσας ανάλυσης κεφαλαίου των ετών 2001-2019 διαπιστώθηκε ότι δεν υφίστατο υπόλοιπο μετρητών κατά την 1/1/2020, το οποίο θα μπορούσε να κατατεθεί και για την κάλυψη πιστώσεων συνολικού ύψους 20.000,00€.

Κατόπιν αυτών, ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο, 5^ο & 6^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«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,
- 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

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,
[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/ 1-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

...

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

[...]».

- Προμηθευτής:

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις κινήσεις του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας για το χρονικό διάστημα από 4/12/2020 έως 5/1/2022 προς τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, έκρινε ότι από το σύνολο των τιμολογίων εκδόσεως του προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 40.785,30€ πλέον ΦΠΑ 24% 9.788,49€, ήτοι συνολικής αξίας 50.573,79€, οι επιβεβαιωμένες τραπεζικές εξοφλήσεις ανήλθαν σε ποσό 42.526,86€.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής του ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την εναπομείνασα συνολική αξία 8.046,93€ (50.573,79€ - 42.526,86€), ήτοι συνολική καθαρή αξία 6.489,46€ πλέον ΦΠΑ 24% 1.557,47€, των τιμολογίων εκδόσεως του ανωτέρω προμηθευτή, αυτή εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατόπιν ιδιόχειρης παραλαβής του συνολικού ποσού από τον προμηθευτή, ο οποίος εν συνεχεία το κατέθεσε στην τράπεζα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε καρτέλα πελατών του προμηθευτή, από την ανάλυση της οποίας διαπιστώνεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, κατά την περίοδο 1/1 – 31/12/2021, ανέρχεται σε συνολικό ποσό 52.533,40€, φέρεται να εξοφλήθηκε εξ' ολοκλήρου με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Πλην όμως, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα καταθετήρια από τον προμηθευτή, ο 4^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

- Προμηθευτής:

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις κινήσεις των με αριθ. και λογαριασμών της τράπεζας από 1/1/2020 έως 31/12/2021 προς τον με αριθ. λογαριασμό της τράπεζας του προμηθευτή, έκρινε ότι από το σύνολο των τιμολογίων εκδόσεως του ανωτέρω προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 20.402,15€ πλέον ΦΠΑ 24% 4.896,51€, ήτοι συνολικής αξίας 25.298,66€, οι επιβεβαιωμένες τραπεζικές εξοφλήσεις, λαμβανομένων υπόψη των παρακρατηθέντων ποσών φόρου 20%, ανήλθαν σε ποσό 23.747,00€. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι τιμολόγια συνολικής αξίας 1.551,66€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 1.251,34€, πλέον ΦΠΑ 24% 300,32€, δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 5^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής του ισχυρίζεται ότι η συνολική αξία τιμολογίων που έχουν εξοφληθεί με μετρητά ανέρχεται σε ποσό 1.865,39€, καθότι έκαστο φορολογικό στοιχείο φέρει αξία μικρότερη των 500,00€. Επομένως, ο προμηθευτής έχει εισπράξει συνολικά ποσό 25.612,39€ (23.747,00€ με τραπεζικό μέσο πληρωμής + 1.865,39€ με μετρητά), ήτοι ποσό που ξεπερνά την μικτή αξία των εκδοθέντων τιμολογίων, ύψους 25.298,66€.

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 86-87) προκύπτει ότι το σύνολο των τιμολογίων, που εξοφλήθηκαν με μετρητά, αφορούν σε οκτώ (8) τιμολόγια, αξίας εκάστου μικρότερης των 500,00€, συνολικής αξίας 1.865,39€ (ως σελ. 86 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), ενώ σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου οι εξοφλήσεις τιμολογίων χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής ανήλθαν σε συνολική αξία 1.551,66€. Συνεπώς, η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά, συνολικής καθαρής αξίας 1.251,34€ θα πρέπει να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο 5^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

- Προμηθευτής:

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις κινήσεις του με αριθ. λογαριασμού της τράπεζας για το διάστημα από 4-12-2020 έως 5-1-2021 προς τον με τον με αριθ. IBAN

λογαριασμό της τράπεζας του προμηθευτή, έκρινε ότι από το σύνολο των τιμολογίων εκδόσεως του ανωτέρω προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 18.800,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 4.512,00€, ήτοι συνολικής αξίας 23.312,00€, οι επιβεβαιωμένες τραπεζικές εξοφλήσεις, λαμβανομένων υπόψη των παρακρατηθέντων ποσών φόρου 3%, ανήλθαν σε ποσό 20.833,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 6^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής του ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την εναπομείνασα συνολική αξία 1.969,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 1.587,90€ πλέον ΦΠΑ 24% 381,10€, των τιμολογίων εκδόσεως του ανωτέρω προμηθευτή, αυτή εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά το έτος 2022, μέσω του με αριθμ.....τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο της με ημερομηνίαΑίτησης Παροχής Στοιχείων αναφορικά με την κίνηση του με αριθμ.....τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/12/2023. Δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά, τα οποία να αποδεικνύουν ότι η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων έγινε με τραπεζικό μέσο, ο 6^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 7^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την δυνατότητα κοστολόγησης της εργασίας του σε χαμηλή τιμή είναι εσφαλμένη, καθότι η αμοιβή των μηχανικών καθορίζεται ελεύθερα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρέχει την υπηρεσία δήλωσης ακινήτου στο κτηματολόγιο ουσιαστικά δωρεάν σε πελάτες με τους οποίους διατηρεί ιδιαίτερη σχέση (εξαιρετικοί πελάτες ή συγγενείς).

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, βάσει της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου, καταλόγισε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2020 πρόστιμο λόγω ανακρίβειας και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατόπιν αντιπαραβολής των σχετικών στοιχείων με τα αντίστοιχα συμφωνητικά πελατών (ως σελ. 25-26 της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν καταλόγισε καμία διαφορά, που να βασίζεται στον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο 7^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου ως προς την μη έκδοση/ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε συνάρτηση με τις με α/α 1, 2, 3 και 4 καταρτισθείσες συμβάσεις ανάθεσης έργου, ως αυτές παρατίθενται κατωτέρω, είναι εσφαλμένη

Α / Α	Αντισυμβαλλόμενος		Ημερομηνία		Καθαρή αξία συμφωνητικού	Διάρκεια Συμφωνητικού		Εκδοθέν στοιχείο
	ΑΦΜ	Επωνυμία	Σύνταξης	Έναρξη		Έναρξη	Λήξη	
1			21/10/2019	21/10/2019	100,00€	21/10/2019	22/1/2020	Μη έκδοση
2			22/10/2019	22/10/2019	100,00€	22/10/2019	22/1/2020	Μη έκδοση
3			10/9/2020	10/9/2020	200,00€	10/9/2020	10/12/2020	Ανακριβής έκδοση (ΑΠΥ)
4			29/9/2020	29/9/2020	2.000,00€	29/9/2020	29/12/2020	Μη έκδοση

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή του φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων (ΑΛΣ & ΑΠΥ), τα οποία εκδόθηκαν συνεπεία των ανωτέρω συμβάσεων και τα οποία δεν προσκομίστηκαν νωρίτερα καθότι ο έλεγχος είχε παρακρατήσει όλα τα δελτία παροχής υπηρεσιών και τα φορολογικά στοιχεία των ετών 2020 και 2021, αλλά τα δελτία επεκτείνονταν και στο έτος 2019. Συγκεκριμένα:

Α) Αναφορικά με την με α/α 1 σύμβαση έργου προσκομίστηκε η με αριθ. Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) που αφορά την με αιτιολογία «ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.4495/2017 ΙΣΟΓΕΙΑΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ ... ΤΟΥ, καθαρής αξίας 100,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 24,00€, ήτοι συνολικής αξίας 124,00€.

Β) Αναφορικά με την με α/α 2 σύμβαση έργου προσκομίστηκε η με αριθ. Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) που αφορά την με αιτιολογία «ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.4495/2017 ΔΙΩΡΟΦΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ ... ΤΟΥ, καθαρής αξίας 100,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 24,00€, ήτοι συνολικής αξίας 124,00€.

Γ) Αναφορικά με την με α/α 3 σύμβαση έργου προσκομίστηκε η με αριθ. Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) που αφορά την με αιτιολογία «ΡΥΘΜΙΣΗ ΜΕ ΤΟΝ Ν.4495/17 ΓΙΑ ΤΟ ΑΚΙΝΗΤΟ (ΙΣΟΓΕΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ) ΣΤΗΝ ΟΔΟ, καθαρής αξίας 100,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 24,00€, ήτοι συνολικής αξίας 124,00€. Εκ παραδρομής στο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο αναγράφηκε το ποσό των 100,00€ πλέον ΦΠΑ, αντί του ορθού 200,00€ πλέον ΦΠΑ. Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε την με αριθ. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ) που αφορά την ίδια πελάτισσα με αιτιολογία «ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ», καθαρής αξίας 30,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 7,20€, ήτοι συνολικής αξίας 37,20€ αλλά δεν σχετίζεται με την με α/α 3 σύμβαση έργου.

Δ) Αναφορικά με την με α/α 4 σύμβαση έργου προσκομίστηκε η απόΥπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986 του, στην οποία αναφέρεται ότι λόγω μη ευδοκίμησης της συνεργασίας του με τον προσφεύγοντα δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν καταλόγισε καμία διαφορά, που να βασίζεται στον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο 8^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 9^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) ...».

- Ως προς την απόπίστωση ποσού 500,00€ στον με αριθ. λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα, προκειμένου ο προσφεύγων να προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό πελατών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη ολοκλήρωσης του έργου που αφορά την πελάτισσα του προσφεύγοντος, είναι εσφαλμένη. Συγκεκριμένα, η

προφορική συμφωνία μεταξύ του προσφεύγοντος και της αφορούσε την παροχή υπηρεσιών αναφορικά με την είσπραξη αποζημίωσης, που δεν είχε λάβει, κατόπιν απαλλοτρίωσης οικοπέδου από το Δημόσιο. Στην εν λόγω συμφωνία συμπεριλαμβάνονταν η σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, η σύνταξη διορθωτικών πράξεων και πινάκων απολογισμού, οι επιδόσεις πινάκων και αποφάσεων σε όμορους κατοίκους καθώς και η υποβολή χρηματικού πίνακα στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, προκειμένου η να εισπράξει την αποζημίωσή της. Επιπλέον, μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών συμφωνήθηκε η αμοιβή να καταβληθεί μετά την περαίωση της υπόθεσης, ήτοι με την είσπραξη των χρημάτων από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, διότι η πελάτισσα του προσφεύγοντος δεν είχε την δυνατότητα να προκαταβάλλει μεγαλύτερο ποσό από αυτό που κατέθεσε στον προσφεύγοντα ως έναντι στις 21/9/2020 μέσω της τράπεζας, προκειμένου ο τελευταίος να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες περαίωσης της υπόθεσης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι η προφορική σύμβαση έργου με την διαρκεί από το έτος 2018, καθότι η πελάτισσά του δεν έχει εισπράξει τα χρήματα της αποζημίωσης, ώστε να καταβάλλει την αμοιβή στον προσφεύγοντα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τα κάτωθι στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής και συγκεκριμένα:

1) Το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της Δ/σης Τεχνικών Έργων προς τον Δήμο με θέμα «Διαβίβαση Διορθωτικής Πράξης Αναλογισμού για έγκριση και έκδοση απόφασης κύρωσης της, που αφορά ιδιοκτησία στο Ο.Τ. (Κ.Χ.) του σχεδίου Πόλης, του Υποέργου, με α/α 12: «ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΜΙΚΡΗΣ ΠΕΡΙΜΕΤΡΙΚΗΣ ΟΔΟΥ και ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΓΩΓΟΥ ΟΜΒΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΧΗΣ» της Πράξης: «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΙΚΡΗΣ ΠΕΡΙΜΕΤΡΙΚΗΣ».

2) Την με αριθ.πράξη Ανάκλησης του προσφεύγοντος ως Πληρεξούσιου

3) Το με αριθ.πράξη ορισμού του προσφεύγοντος ως Πληρεξούσιου

4) Την με αριθ.Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του – Διπλωματούχου Αγρονόμου – Τοπογράφου Μηχανικού με ΑΦΜ με αιτιολογία «Αποτύπωση γεωτεμαχίων και σύνταξη τοπογραφικού διαγράμματος Διορθωτικής Πράξης Αναλογισμού Μίνι Περιμετρικής ως προς την ιδιοκτησία και ευρισκόμενης στην συμβολή των οδών, καθαρής αξίας 150,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 36,00€, ήτοι συνολικής αξίας 186,00€.

5) Οκτώ (8) Εκθέσεις Επίδοσης πράξεων αναλογισμού αποζημίωσης της Δικαστικής Επιμελήτριας, αξίας εκάστης 35,00€, ήτοι συνολικής αξίας 280,00€ (8 x 35,00€).

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ αναφορικά με τα έξοδα που καταβλήθηκαν στονμε ΑΦΜ για αποτύπωση γεωτεμαχίων και σύνταξη τοπογραφικού, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την εκδοθείσα ΑΠΥαπό τονπρος τηνσυνολικής αξίας 186,00€ και την πληρωμή ποσού 186,00€ από τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος προς τοναποδέχτηκε εν μέρει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Συνεπώς το ποσό της αποκρυσβείσας ύλης προσδιορίστηκε σε ποσό 314,00€ (500,00€ – 186,00€).

Επειδή, η καταβολή εξόδων στην δικαστική επιμελήτριαδεν δύναται να γίνει δεκτή καθότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά πληρωμής.

Ως εκ τούτου, ο 9^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 10^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2021 εξέπεσε μερικώς από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, ήτοι:

Εκδότης παραστατικού	ΑΦΜ εκδότη	Αριθ. τιμ.	Ημ/νία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο	Λογιστική διαφορά	Αιτία μη αποδοχής ΚΦΕ
.....		Δ1	6/2/2021	354,84€	85,16€	440,00€	177,42€	Αποδοχή του ημίσεως της δαπάνης, καθότι το ακίνητο με αριθμό μετρητή ΔΕΗ αποτελεί επαγγελματική έδρα τόσο του προσφεύγοντος όσο και της συζύγου του
		Δ2	18/12/2021	510,08€	122,42	632,50€	510,08€	Μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι:

- οι δαπάνες θέρμανσης που εξοφλήθηκαν με τιμολόγια αφορούν την ατομική του επιχείρηση, η οποία βρίσκεται στο ισόγειο τριώροφου κτιρίου, καθότι επί των τιμολογίων αναγράφεται ο αριθμός του μετρητή ηλεκτρικού ρεύματος του γραφείου του, ήτοι ενώ
- οι δαπάνες θέρμανσης που εξοφλήθηκαν με αποδείξεις λιανικής αφορούν την κατοικία του, η οποία βρίσκεται στον Α' και Β' όροφο του ίδιου κτιρίου, καθότι επί των αποδείξεων αναγράφεται ο αριθμός του μετρητή ηλεκτρικού ρεύματος της κατοικίας του, ήτοι

Συνεπώς, δεν απαιτείται επιμερισμός των δαπανών θέρμανσης στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του, καθότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος στεγάζεται σε χώρο εμβαδού 75 τ.μ. στο ισόγειο του ακινήτου, ενώ η επιχείρηση της συζύγου του στεγάζεται σε χώρο εμβαδού 25 τ.μ. στον Β' όροφο του ακινήτου, αλλά εντός της κατοικίας τους. Ως εκ τούτου, η σύζυγος του προσφεύγοντος δεν παρουσιάζει έξοδα από δαπάνες θέρμανσης, καθότι οι εν λόγω δαπάνες εμπεριέχονται στις απλές αποδείξεις δαπανών θέρμανσης της κατοικίας.

Επειδή, το ακίνητο επί της οδού με αριθμό παροχής ρεύματος, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις Ε9 και Ε2 του προσφεύγοντος και της συζύγου του για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2020 και 2021, προκύπτει ότι ανήκει εξ ημισείας στον προσφεύγοντα και την σύζυγο του και χρησιμοποιείται επίσης εξ ημισείας και από τους δύο ως επαγγελματική έδρα. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος επιμέρισε στον προσφεύγοντα και την σύζυγό του την δαπάνη του με αριθ. Δ1/ 6-2-2021 τιμολογίου, ενώ όσον αφορά την δαπάνη του με αριθ. Δ2/ 18-12-2021 τιμολογίου, αυτή δεν εκπίπτει εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος λόγω μη εξόφλησης της δαπάνης με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Ως εκ τούτου, ο 10^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2021 προσδιορίζονται βάσει της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας σε ποσό **2.275.40€**, ο υπολογισμός του οποίου παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:

Εκδότης παραστατικού	ΑΦΜ εκδότη	Αριθμός τιμολ_ Ημερομηνία		ΦΠΑ	Λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου	Λογιστική διαφορά βάσει ΔΕΔ
.....		Δ1 6/2/2021	354,84€	85,16€	177,42€	177,42€
.....		Δ2 18/12/2021	510,08€	122,42	510,08€	510,08€
.....		17 στοιχεία	6.489,46€	1.557,47€	6.489,46€	6.489,46€
.....		12 στοιχεία	1.251,34€	300,32€	1.251,34€	0,00€
.....		1 στοιχείο	1.587,90€	381,10€	1.587,90€	1.587,90€
ΣΥΝΟΛΟ			18.096,85	4.343,24	10.016,20€	8.764,86€

Κατόπιν των ανωτέρω, βάσει της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας προκύπτουν καθαρά κέρδη από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, ποσού 5.830,43€, ως παρατίθεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα, ήτοι:

		Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης		- 2.934,43€	- 2.934,43€	0,00€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα		0,00€	0,00€	0,00€
Πλέον λογιστικές διαφορές		10.016,20€	8.764,86€	1.251,34€
Καθαρά Αποτελέσματα		7.081,77€	5.830,43€	1.251,34€

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α` 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

[...]

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή

[...]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) ...,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

...

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β´, γ´ και ε´ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α´ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού» αναφέρεται ότι:

«[...]

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

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

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

[...]

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

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

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

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του 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.

- ...

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

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

[...]

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

[...]

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσθείσας 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 περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους / συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

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, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του ότι το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντος και της συζύγου του για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 δεν επαρκεί για την κάλυψη των πραγματικών δαπανών διαβίωσής τους, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, εισηγήθηκε τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος του προσφεύγοντος με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα με την **τεχνική ανάλυσης ρευστότητας**, η οποία εγκρίθηκε με την υπ' αριθ.**Απόφαση** του αρμόδιου Προϊστάμενου.

Για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής ελέγχου, δημιουργήθηκε ισοζύγιο με δύο στήλες, ήτοι τις «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ» και τις «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ», τα ποσά των οποίων εν προκειμένω για το έτος 2021, όπου υφίσταται η φορολογική διαφορά, έχουν ως εξής:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	93.244,73€	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	104.323,38€
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).	0,00€	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).	

3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης	263.814,99€	4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	11.572,84€	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	1.251,83€
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)	400,00€	6. Δαπάνες ανέγερσης ακινήτων	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	265.199,20€
8. Έσοδα από πώληση μετοχών		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	466,98€
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	6.914,61€
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	39.950,00€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	369.032,56€	ΣΥΝΟΛΟ	418.106,00€

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2021		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	369.032,56€		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	418.106,00€		
Υπόλοιπο	- 49.073,44€		

Περαιτέρω το ποσό της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, επιμερίζεται (ΠΟΛ. 1050/2014):

	Εισοδήματα επιχ. Δραστηριότητας	Ποσοστό επί συνόλου	Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει ελέγχου	Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει ΔΕΔ
Υπόχρεου	263.814,99 €	97,63%	46.792,98 €	47.910,40 €
Συζύγου	6.400,00 €	2,37%	1.135,91 €	1.163,04 €
	270.214,99 €		47.928,89 €	49.073,44 €

Συνεπώς το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης βάσει της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας, ανέρχεται για τον προσφεύγοντα στο ποσό των **47.910,40€** και όχι στο ποσό των 46.792,98€ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος στα οριστικά αποτελέσματα που περιλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη πράξη, πρόσθεσε στα ποσά της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προέκυψαν βάσει της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας και το ποσό των 7.081,77€ που αφορά τα κέρδη βάσει ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία επαναπροσδιορίστηκαν βάσει της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας σε ποσό 5.830,43€, και συνέκρινε μόνο τα ποσά που προέκυψαν από προσαύξηση περιουσίας ύψους 34.102,80€, βάσει των γενικών διατάξεων του ΚΦΕ, με την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την έμμεση τεχνική (ως ο 2^{ος} πίνακας της σελ. 79 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, σύμφωνα όμως με το άρθρο 9 της Απόφασης ΠΟΛ.1050/2014, **συγκρίνεται** το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα, βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων, με το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίζεται με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και ως **τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο**. Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι το εισόδημα με βάση τις γενικές διατάξεις ανέρχεται σε:

- 1) Προσαύξηση Περιουσίας άρθρου 21§4 ΚΦΕ, ποσού **34.102,80€** (ως σελ. 68-69 της της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)

2) Καθαρά Κέρδη από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού **5.830,43€**, ήτοι ζημιές δήλωσης: -2.934,43€ πλέον λογιστικές διαφορές βάσει παρούσας Απόφασης ΔΕΔ: 8.764,86€.

Συνεπώς οι διαφορές του ελέγχου με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις ανέρχονται στο ποσό των **39.933,23€** (34.102,80€ + 5.830,43€), ενώ ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος, με τη σύγκριση των δύο μεθόδων (γενικών διατάξεων και έμμεσων τεχνικών), έχει ως εξής:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου							
Φορ. Έτος	Φορολ. Εισοδήματα βάσει Δήλωσης	Διαφορά άρθρου 21§4 ΚΦΕ	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21§1 ΚΦΕ	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Γενικές Διατάξεις	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Έμμεσες Τεχνικές	Τελικό Εισόδημα κατ' έλεγχο max [(3) και (4)]	Διαφορά Ελέγχου - Δήλωσης
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(5)
2021		34.102,80 €	5.830,43 €	39.933,23 €	47.910,40 €	47.910,40 €	47.910,40 €

Κατόπιν των ανωτέρω, ο 1^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως προς την αιτιολογία της με αριθ.προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος γίνεται μερικά δεκτός, με τον επαναπροσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ στο ποσό των 47.910,40€ και την διαγραφή του ποσού των 7.081,77€, που προέρχεται από εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας του άρθρου 21§1 του ΚΦΕ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 11^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της αρχής της αναλογικότητας και της καλής πίστης.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο 11^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και ΚΦΔ, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

Α) την τροποποίηση της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021,

Β) την επικύρωση της με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021 &

Γ) την επικύρωση της με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020,

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

- Υπολογισμός Φορολογητέου Εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	6.754,50		6.754,50		6.754,50		0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	12,51		12,51		12,51		0,00
Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρ. 21§1 ΚΦΕ)	0,00		7.081,77		0,00		0,00
Εισόδημα από Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρ. 21§4 ΚΦΕ)	0,00		46.792,98		47.910,40		47.910,40
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.767,01		60.641,76		54.677,41		47.910,40
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	6.767,01		60.641,76		54.677,41		47.910,40
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών	9.810,16						-9.810,16
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	16.577,17		60.641,76		54.677,41		38.100,24

- Υπολογισμός Φόρου

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	16.577,17		60.641,76		54.677,41		38.100,24
Φόρος κλίμακας	1.897,57		17.093,69		16.825,08		14.927,51
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
Φόρος που αναλογεί	1.897,57		17.093,69		16.825,08		14.927,51
B. Μείον							0,00
							0,00

1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,49	1,49	1,49		0,00	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	2.603,29	2.603,29	2.603,29		0,00	
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					0,00	
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00	
ε) Αλλοδαπή προέλευση					0,00	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :					0,00	
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος					0,00	
β) Ειδικών περιπτώσεων					0,00	
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει					0,00	
Μείωση επιστροφής φόρου					0,00	
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-707,21	14.488,91	14.220,30		14.927,51	
Γ. Πλέον					0,00	
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	10,80	10,80	10,80		0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	2,16	2,16	2,16		0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00	
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-694,25	14.501,87	14.233,26		14.927,51	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ		7.598,06	7.463,76		7.463,76	
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					0,00	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					0,00	
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00		0,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00	
					0,00	
Συνολικά ποσά (+/-)	-44,25	22.749,93	22.347,02		22.391,27	
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					0,00	
Διαφορά συμψηφισμού. Ποσό άρθρου 18§1 ν.3522/2006					0,00	
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	-44,25	22.749,93	22.347,02		22.391,27	

Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00	0,00	0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>					0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	-44,25	22.749,93	22.347,02	22.391,27	

- Προσδιορισμός προστίμου ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	14.927,51				14.927,51
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	-2111%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58	7.463,76				

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	103,79€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022	51,90€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	155,69€

ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης) φορ. έτους 2020

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4987/2022

Πρόστιμο συνολικού ποσού:

2.129,15€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.