



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25.09.2020

Αριθμός απόφασης: 1890

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ασκούντος ατομική επιχείρηση εκμετάλλευσης επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- της αρ. /23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
- της αρ. /23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- της με αριθ./23.12.2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013,
- της με αριθ./23.12.2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014,
- της με αριθ./23.12.2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015,
- της με αριθ./23.12.2019 πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016,
- της με αριθ./23.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 χρήσης 1.01.2013-31.12.2013,
- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013,
- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014,
- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015,
- της αρ./23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016,

και των από 23.12.19 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) & ΕΛΠ (ν.4308/2014), μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. και ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Την με αριθ. πρωτ./3.02.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 25.069,56 €, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 25.711,34 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.427,67 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.208,57 €

β) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 181.698,43 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 90.849,21 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 50.802,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 323.349,78 €

γ) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 19.646,62 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.823,31 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.559,97 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 35.029,90 €

δ) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 49.880,82 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 24.940,41 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.117,17 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 87.938,40 €

ε) Με την αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 14.584,17 ευρώ (58.336,68X25%) επειδή δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου για παροχή υπηρεσιών διαμονής αξίας 58.336,68 ευρώ, μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015-τροποποίηση του ν.4174/2013-σε συνδυασμό με το άρθρο 75 παρ.1 του ν.3842/2010

στ) Με την αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.598,00 ευρώ (18.392,00X25%) επειδή δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 18.392 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ και παρ. 2 περ. γ του ν.4174/2013 και του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015

ζ) Με την αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.510,01 ευρώ (10.040,01X25%) επειδή δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 10.040,01 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ και παρ. 2 περ. γ του ν.4174/2013 και του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015

η) Με την αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.512,25 ευρώ (5.024,50X50%) επειδή δεν εξέδωσε τουλάχιστον μια απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας 43.674,50 ευρώ, καθαρής αξίας 38.650 € πλέον Φ.Π.Α. (13%) 5.024,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, όπως τέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015

θ) Με την αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ν.4755/1930 χρήσης 1.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.600 ευρώ (80.000X2%), πλέον Ο.Γ.Α. 320,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 1.969,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής 3.889,15 ευρώ

ι)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.091,38 €, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 3.170,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.261,90 €

ια)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.027,19 €, πλέον πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 513,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.540,79 €

ιβ)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 590,71 €, πλέον πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 295,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 886,07 €

ιγ)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.109,00 €, πλέον πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.554,50 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.663,50 €

Σημειώνεται δε ότι για τις πράξεις που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας ως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 23.12.19 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) & ΕΛΠ (ν.4308/2014), μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. και ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει των αριθ./2019 &/2019 εντολών (καθώς και των νεότερων εντολών με αριθ./9.12.2019 και/22.11.2019)

της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για το μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τελών χαρτοσήμου για τη φορολογική περίοδο από 1.01.2013 έως 31.12.2016 στον, φυσικό πρόσωπο – επιτηδευματία με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια.

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ), έλεγξε τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα με αριθ./13.05.2019,/20.08.2019,/13.09.2019,/10.10.2019,/18.10.2019,/5.11.2019,/14.11.2019,/18.12.2019 Υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων με τις διευκρινίσεις - επεξηγήσεις καθώς και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία / παραστατικά που επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του. Επιπλέον, κατόπιν επίκλησης ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών ο έλεγχος προχώρησε σε αναλυτικό πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών από τον οποίο δεν προέκυψε διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών που να δύναται να επικαλεστεί ο προσφεύγων.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν διαφορές στα έσοδα και λογιστικές διαφορές προς καταλογισμό για τις ελεγχόμενες χρήσεις, αδικαιολόγητες πιστώσεις, χορήγηση δανείου με την από 12.04.2013 άτυπη Σύμβαση δανείου με την εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ. ύψους 80.000,00 ευρώ με επιτόκιο 10% και αποπληρωμή σε 12 έτη, σύμφωνα δε με το άρθρο 2 της σύμβασης η καταβολή του εν λόγω ποσού γίνεται τμηματικά μέσα στη χρήση 2014, χωρίς την υποβολή δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου και ως εκ τούτου διαφοροποιήθηκαν τα αποτελέσματα βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου:

➤ Χρήση 2013:

προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 60.488,36 ευρώ, εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. α' ν.2238/1994 ποσού 50.982,00 ευρώ, διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστέθηκε 23.200,67 ευρώ και αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά ύψους 12.215,52 ευρώ (από πώληση μετοχών όπου δεν προκύπτει η τιμή κτήσης ώστε να προσδιοριστεί το κέρδος και ο έλεγχος δέχεται ότι όλο το ποσό αφορά κέρδος που έπρεπε να δηλωθεί στον κωδικό 659 του Ε1 της εν λόγω χρήσης)

➤ Χρήση 2014:

προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 78.175,78 ευρώ και εισόδημα του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ύψους 518.423.18 ευρώ

➤ Χρήση 2015:

προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 73.169,53 ευρώ και εισόδημα του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ύψους 37.244,15 ευρώ

➤ Χρήση 2016:

προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 45.492,44 ευρώ και εισόδημα του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ύψους 103.330,94 ευρώ

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

A. Τυπικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

1. Αναρμοδίως η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε εντολές για τη διενέργεια του ελέγχου των φορολογικών του υποθέσεων και αναρμοδίως συνέταξε εκθέσεις ελέγχου και στη συνέχεια εξέδωσε προσωρινές και οριστικές πράξεις σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα.
2. Κατά το χρόνο κοινοποίησης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α., τελών χαρτοσήμου και πράξεων επιβολής προστίμου, που αφορούν την διαχειριστική περίοδο 1.01-31.12.2013, ήτοι κατά την 3.01.2020 όπου το δικαίωμα του δημοσίου είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2019.
3. Από το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη, όπως η ημερομηνία έκδοσης: ημέρα, μήνας και έτος μεταγραφής αυτών στα «οικεία» βιβλία που τηρούνται στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες, οι διατάξεις του νόμου που προβλέπουν έκδοση κάθε πράξης επιβολής του φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., ΚΝΤΧ και των αποφάσεων επιβολής προστίμου, οι ειδικότερες διατάξεις του νόμου.
4. Τόσο από το περιεχόμενο των πράξεων επιβολής προστίμου όσο και από την έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την επιβολή των προστίμων αυτών δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των παραβάσεων αυτών.
5. Με τις αριθ./2019,/2019,/2019 και/2019 πράξεις επιβολής προστίμου επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο κατά πράξη για πλείονες της μιας κατά την άποψη της φορολογικής αρχής παραβάσεων.
6. Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναρμοδίως προβαίνει σε φορολογικές εγγραφές με βάση βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα χωρίς να συντάξει κατ' αρχήν απόδειξη παραλαβής και στη συνέχεια έκθεση ελέγχου κατάσχεσης παραβιάζοντας τις διατάξεις των άρθρων 25§6, 24§3&4 του ν.4174/2013.
7. Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρανόμως δεν ικανοποίησε την με αριθ. πρωτ./10.12.2019 αίτησή του με την οποία ζητούσε επικυρωμένα φωτοαντίγραφα από τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που είχε ο ίδιος προσκομίσει στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
8. Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παραβίασε τη διαδικασία και τους λοιπούς κανόνες ελέγχου.

B. Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας των πράξεων

1. Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αφού προέβη στην άρση του απορρήτου ερεύνησε τις πιστώσεις-καταθέσεις των λογαριασμών του, απευθυνόμενη μόνο στον ίδιο και σε κανένα άλλο πρόσωπο εκ των δικαιούχων ή συνδικαιούχων. Ο ίδιος συμμετείχε επίσης στις εξής επιχειρήσεις: «.....» με αντικείμενο εμπόριο ειδών ιματισμού και «.....», με αντικείμενο τη διοργάνωση ψυχαγωγικών εκδηλώσεων. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αγνόησε την απόκτηση ή μη εισοδημάτων του από τις συμμετοχές του στις εταιρείες αυτές ή τις ενδεχομένως συσχετιζόμενες με τις εταιρείες αυτές πιστώσεις-καταθέσεις στους κοινούς και μη κοινούς λογαριασμούς. Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αφού πραγματοποίησε έλεγχο στα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά έγγραφα που προσκόμισε ο ίδιος και που αφορούσαν μόνο την ατομική του επιχείρηση, όχι τις λοιπές επιχειρήσεις που συμμετείχε, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις συγκρίνοντας τα εισοδήματά του από την ατομική επιχείρηση με τις πιστώσεις-καταθέσεις στους κοινούς και μη τραπεζικούς λογαριασμούς. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 του ΓΓΔΕ ο επιμερισμός των καταθέσεων στους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών είναι υποχρεωτικός.
2. Η δαπάνη για την αγορά του ακινήτου ύψους 373.496,70 (καταβληθέν τίμημα, φόρος μεταβίβασης και λοιπά έξοδα) αιτιολογείται με την πώληση ετέρου ακινήτου σε προγενέστερο χρόνο από την οποία εισπράχθηκε το ποσό των 750.000,00 ευρώ, όπου συμπεριλήφθηκαν νομίμως στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Τα χρηματικά ποσά της πώλησης, ακόμα και το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων για την αγορά του ακινήτου διήλθαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Επίσης για την πώληση του ακινήτου αλλά και την αγορά του ετέρου ακινήτου εφαρμογή έχουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 & 34 του ν.4172/2013.
3. Στην έκθεση ελέγχου συμπεριλήφθηκαν περισσότερες πιστώσεις-καταθέσεις από εκείνες που εμπεριέχονται στο αριθ./26.11.2019 σημείωμα.
4. Αυθαίρετος τυγχάνει ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τον οποίο μέρος των πιστώσεων προέρχεται από την άσκηση της ατομικής του επιχείρησης και θεωρεί τα ποσά αυτά απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τη δραστηριότητα αυτή επιβάλλοντας πρόστιμα χωρίς να αποδεικνύει την αντικειμενική υπόσταση έστω και μιας περίπτωσης από αυτές και εν τέλει να τις εκλαμβάνει ως φορολογητέες εκροές επιβάλλοντας Φ.Π.Α. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν απέδειξε τη σύνδεση αυτή και την διαφορά αυτή των πιστώσεων-καταθέσεων με αμοιβές από παροχή υπηρεσιών από την ατομική του επιχείρηση. Εσφαλμένα επιβλήθηκαν πρόστιμα για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ούτε και οι διαφορές αυτές έπρεπε να υπαχθούν στον Φ.Π.Α. ενώ απομένει να αποδειχθεί εάν εν τέλει επήλθε ή όχι προσαύξηση περιουσίας στις ελεγχόμενες χρήσεις έτσι ώστε οι διαφορές αυτές να υπαχθούν στην φορολογία εισοδήματος και μόνο σε αυτήν.
5. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν έλαβε υπόψη του:
στη χρήση 2013

- χρηματικά ποσά ύψους 84.720,00 ευρώ που απέσυρε από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς εντός του έτους 2012, το ζήτημα περί σχηματισμού κεφαλαίου με βάση τις δηλώσεις του φυσικού προσώπου είναι διαφορετικό από τα κεφάλαια που διαθέτει ο επιχειρηματίας κατά την άσκηση του επαγγέλματός του,
- ποσό ύψους 12.215,52 ευρώ που προήλθε από πώληση μετοχών αβασίμως απορρίφθηκε από την φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι δεν προέκυψε το έτος αγοράς ή η αξία αγοράς του ώστε να ληφθεί υπόψη το κέρδος από την πώληση αυτή, αφού οι μετοχές αυτές μεταβιβάστηκαν χωρίς την καταβολή τιμήματος αλλά δωρεάν από την εταιρεία «.....» στα πλαίσια της άσκησης δικαιώματος εξαγοράς,
- χρηματικό ποσό 14.400 ευρώ προερχόμενο από εκμίσθωση ακινήτων,
- ποσά οφειλόμενα από προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους,
- πίστωση 4.800,00 ευρώ στις 12/12/2013 προερχόμενη από την εταιρεία «.....», στην οποία συμμετέχει σε ποσοστό 50% έναντι κερδών χρήσεως 2013.

στη χρήση 2014

- πίστωση 100.000,00 ευρώ στις 10/01/2014, η οποία προέρχεται από δάνειο που έλαβε από τον κουμπάρο του
- χρηματικό ποσό 24.660,25 ευρώ προέρχεται από εκμίσθωση ακινήτων
- χρηματικό ποσό 5.000,00 ευρώ της από 5.3.2014 πίστωσης στην προέρχεται από επιστροφή από την λόγω ταμειακής διευκόλυνσης που παρείχε σε αυτήν για επείγουσα προσωπική και οικογενειακή ανάγκη υγείας
- ποσό 6.000,00 αφορά επανακατάθεση την οποία πραγματοποίησε ο ενεργώντας στο όνομά του ύστερα από ανάληψη ποσού 30.000,00 ευρώ στις 7.01.2014
- χρηματικό ποσό 6.000,00 ευρώ προέρχεται από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο
- χρηματικό ποσό 150.000 ευρώ προέρχεται από την πώληση ακινήτου που πραγματοποίησε στις 6.11.2014 έναντι ποσού 750.000,00 ευρώ
- χρηματικό ποσό 10.000,00 προέρχεται από την από 18.12.2014 ανάληψη

στη χρήση 2015

- χρηματικό ποσό 36,90 ευρώ αφορά επιστροφή από προμηθεύτρια επιχείρηση του εν λόγω ποσού λόγω έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου 36,90 ευρώ
- χρηματικό ποσό 24.284,32 ευρώ εισέπραξε από την εκμίσθωση ακινήτων
- χρηματικά διαθέσιμα ποσά προηγούμενης περιόδου 23.000,00 ευρώ προερχόμενα από την πώληση ακινήτου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου

στη χρήση 2016

- χρηματικό ποσό 10.147,08 ευρώ προέρχεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του στη χρήση 2016
- χρηματικό ποσό 23.400 ευρώ προέρχεται από εκμίσθωση ακινήτων
- διαθέσιμα χρηματικά ποσά ύψους 110.000,00 ευρώ από την πώληση του ακινήτου εντός του 2014

6. Η φορολογική αρχή έχουσα το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε εάν εφαρμόστηκαν ή όχι οι οδηγίες της Διοίκησης (Εγκύκλιο 1216/2014 & ΠΟΛ 1055/2016) εν μέσω οικονομικής κρίσης και την επιβολή των capital control, όσον αφορά το ζήτημα των λογιστικών διαφορών τις οποίες δεν αναγνώρισε προς έκπτωση

Επειδή, για ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ισχυρισμοί περί των τυπικών λόγω ακυρότητας των πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (περ. 12) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει, με θέμα «μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», αναφορικά με την έκδοση εντολής ελέγχου:

«..... Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου - Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Άρθρ. 34 Ν.4141/2013 – Α’ 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 – Α’ 107), για: α)εξαιρετικά, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από αυτή: αα)Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υπερβαίνει αθροιστικά μετά από την 1.1.2019 το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ. ...».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κριτήριο της ελεγκτικής αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τον προσφεύγοντα είναι η αξία της ακίνητης περιουσίας του.

Επειδή, εν προκειμένω, ορθώς εκδόθηκαν οι με αριθ./2019 &/2019 αρχικές εντολές ελέγχου και κατόπιν της διαπίστωσης του ελέγχου ότι έπρεπε ο προσφεύγων να ελεγχθεί ως προς το Φ.Π.Α., την ορθή τήρηση των βιβλίων & στοιχείων και το τέλος χαρτοσήμου εκδόθηκαν οι με αριθ./9.12.2019 και/22.11.2019 νέες εντολές ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του περί αναρμοδιότητας του ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων,.. , προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 23.12.2019, ήτοι εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοσή τους και κοινοποιήθηκαν νομότυπα στις 30.12.2019 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47, 50 και 55 του Κ.Δ.Δ., όπως προκύπτει από τις εκθέσεις επίδοσης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 , σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου, ορίζονται τα εξής:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ανά φορολογία στην πρώτη σελίδα κάθε πράξης μαζί με τον αριθμό πράξης, την ημερομηνία έκδοσης, την οικεία έκθεση ελέγχου, φέρουν δε τα στοιχεία των αρμόδιων διοικητικών οργάνων καθώς και τη στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου. Οι εκδοθείσες πράξεις καταχωρούνται στο ηλεκτρονικό σύστημα ELENXIS και δίδεται ο αριθμός της ενώ η αναγραφόμενη ημερομηνία δίνεται σε αυτές από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν όλα τα στοιχεία νομιμότητας και εγκυρότητας, ενώ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμων διοικητικών πράξεων τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά

αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 & 25 του ν. 4174/2013 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. [...]

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, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣτΕ 424/2017).

Επειδή, έχει κριθεί με πάγια νομολογία του ΣτΕ, ότι από τη διάταξη του άρθρου 36 του ΚΒΣ, με την οποία ρυθμιζόταν η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου για την τήρηση των διατάξεων αυτού και προβλεπόταν η δυνατότητα κατάσχεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. (ΣτΕ 424/2017 επταμ., 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.)

Επειδή, αντιστοίχως συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπονται α) από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 6 ΚΦΔ, για τη δυνατότητα μετακίνησης από τον αρμόδιο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων ή έγγραφων που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, για την οποία συντάσσεται απόδειξη παραλαβής και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών και β) από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων- βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6. στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν έγγραφου αιτήματος της, κατ' άρθρο 14 παρ. 2 - το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό -της παρόδου του δεκαημέρου- να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, εν προκειμένω η αρμόδια φορολογική αρχή διενήργησε μερικό φορολογικό έλεγχο γραφείου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στον φορολογούμενο τα με αριθ. πρωτ./15.04.2019 και/12.06.2019 αιτήματα παροχής πληροφοριών, με τα οποία ζήτησε τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούσαν τις ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά και λοιπά στοιχεία των εσόδων και δαπανών σχετικά με την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, αντίγραφα των συμβολαίων μίσθωσης ακινήτων, μισθωτηρίων, οικοδομικών αδειών, αποδεικτικά στοιχεία των εμβασμάτων

που στάλθηκαν στο εξωτερικό, κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων και των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε ο ελεγχόμενος σε Ελλάδα και εξωτερικό, κατάσταση των εταιρειών που συμμετέχει καθώς και την προσκόμιση παραστατικών για το πλήθος και το είδος των συναλλαγών με αυτές, αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίων καθώς και τυχόν αμοιβές ή μερίσματα που εισέπραξε, υπεύθυνη δήλωση για συμμετοχή ή όχι σε offshore εταιρείες, σε πλατφόρμες στοιχηματικών εταιρειών, αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που απεικονίζονταν στους πίνακες του από 12.06.2019 αιτήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων απάντησε στα ως άνω αιτήματα με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ./20.08.2019 υπόμνηματός του. Στη συνέχεια με το αριθ./10.12.2019 έγγραφο, ο προσφεύγων ζήτησε επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων από την φορολογική αρχή, η οποία απάντησε στο αίτημά του μέσω συστημένης αλληλογραφίας (RE GR), η οποία αφίχθη στην διεύθυνση κατοικίας του στις 18.12.2019, πλην όμως δεν παρελήφθη από αυτόν με συνέπεια να επιστρέψει ως αζήτητο στις 27.01.2020. Η αρμόδια Φορολογική Αρχή προέβη σε επανάληψη της αποστολής με το αριθ. πρωτ./29.01.2020 έγγραφό της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει να έχουν επιστραφεί στον προσφεύγοντα τα ως άνω παραληφθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, η φορολογική αρχή παρέλαβε τα ως άνω στοιχεία, χωρίς να συντάξει και να επιδώσει απόδειξη παραλαβής, τα οποία εν συνεχεία, επεξεργάστηκε και παρέμειναν εις χείρας της για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να συνταχθεί και να επιδοθεί στον προσφεύγοντα έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τα εν λόγω βιβλία & στοιχεία και στηρίχθηκε σε αυτά η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, συνεπώς απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας, η σύνταξη σχετικής έκθεσης κατασχεσεως.

Επειδή, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις απαιτούσαν έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων και συγκεκριμένα: έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, έλεγχο εσόδων, έλεγχο δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία ή λογιστικά αρχεία, έλεγχο ορθής μεταφοράς των δεδομένων του βιβλίου εσόδων – εξόδων στα συμπληρωματικά στοιχεία δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου διαπιστώθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, που δεν επηρεάζουν την αξιοπιστία και το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου και κατά συνέπεια ο έλεγχος αποδέχεται αυτά ως ειλικρινή και επαρκή. Οι διαφορές που καταλογίστηκαν ως αδήλωτο εισόδημα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα επισύρουν και τις νόμιμες συνέπειες στο Φ.Π.Α.

Επειδή, από την ανωτέρω παράλειψη της φορολογικής διοίκησης να συντάξει έκθεση κατάσχεσης των στοιχείων του προσφεύγοντος, καθίσταται πλημμελής η διαδικασία που τηρήθηκε

από τη Φορολογική Αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου αυτής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βάσιμα προβάλλεται και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ασκούντος ατομική επιχείρηση εκμετάλλευσης επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ΑΦΜ, κατοίκου και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, **λόγω τυπικής πλημμέλειας** (μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης) και ορίζουμε όπως η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προβεί στις απαραίτητες ενέργειες βάσει των ανωτέρω.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.