



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27/10/2021

Αριθμός Απόφασης: 3498

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 ισχύει.

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, φορολογικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 21/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.602,33€, (798,41+1.803,92) πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 780,70 €, πλέον ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **3.383,03 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, η οποία αφορά έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθμ./09-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, κατά το έτος 1/1/2014 – 31/12/2014, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των διατάξεων των άρθρων 21, 22, 23 και 45 του Ν. 4172/2013, των άρθρων 23, 24, 25, 27 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013, καθώς και της αριθμ. Α 1293/23-7-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

Νομική πλημμέλεια ένεκα (αντισυνταγματικότητας, παραβίαση Ε.Σ.Δ.Α., μη νόμιμη και επαρκής αιτιολογία, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης στο σύστημα επιβολής πρόσθετου φόρου, παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, αντισυνταγματικότητα της επιβολής του τέλους επιτηδεύματος, αντισυνταγματικότητα της επιβολής του συντελεστή φόρου 26%, σε συνδυασμό με την κατάργηση του αφορολόγητου στα άρθρα 4 και 5 του Συντάγματος).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά την διενέργεια του ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, ως προς την στην φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας στην Σάμο, διαπιστώθηκε ότι για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2014 έως 31/12/2014 η υποβληθείσα από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος είναι ανακριβής και προσδιόρισε εισοδηματικές διαφορές, λόγω αναπροσαρμογής της δηλωθείσας ανάλωσης κεφαλαίου.

Στα πλαίσια ελέγχου της δήλωσης του ελεγχόμενου και συγκεκριμένα της ανάλωση κεφαλαίου που επικαλείται στους κωδικούς 787 (6.500€) και 788 (24.000€) αντίστοιχα, ζητήθηκε η προσκόμιση πίνακα ανάλωσης το οποίο εστάλη στην υπηρεσία μας και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/20-11-20. Κατά τον υπολογισμό της ανάλωσης αυτής κεφαλαίου γίνεται χρήση στεγαστικού δανείου 130.000€ με σκοπό την Επισκευή κατοικίας, όπως προκύπτει από την σύμβαση, ενώ σύμφωνα με την καρτέλα πελάτη εκταμιεύτηκε και κατατέθηκε εφάπαξ στις 14/04/2008 σε αντίστοιχο καταθετικό λογαριασμό (GR).

Ο ελεγχόμενος μέχρι την σύνταξη του παρόντος δεν προσκόμισε παραστατικά που να αποδεικνύουν δαπάνες που να αφορούν την επισκευή κατοικίας και δεν είχε συμπληρωθεί ποσό για δαπάνη για την αγορά, ανέγερση ακινήτων κτλ. ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί κατ' έτος το ποσό που παρέμεινε αδιάθετο και τελικά μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως ανάλωση κεφαλαίου.

Επίσης μετά από έλεγχο που έγινε στις τραπεζικές κινήσεις της ελεγχόμενης το προοδευτικό υπόλοιπο των λογαριασμών που διαθέτει η ελεγχόμενη κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου 2014 έχει ως εξής:

Πίνακας 6.3.1	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠ Ο 01/01/2014
GR	2.475,00
GR	14.608,56
GR	22,33
GR	357,00
GR	140,69
GR	53,64
GR	1.879,06
GR	15,32

GR	454,06
GR	114,59
ΣΥΝΟΛΟ:	20.120,25

Ως εκ τούτου σύμφωνα με την παραδοχή που έγινε και στις πρωτογενείς καταθέσεις (παράγραφος 6.1.3) ότι το σύνολο των «δηλωθέντων εισοδημάτων» έχει διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς και λαμβάνοντας υπόψη ότι το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 01/01/2014 ανέρχεται στα 20.120,25€, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε το ποσό των 24.000,00€ ως ανάλωση κεφαλαίου που επικαλείται η ελεγχόμενη στον κωδικό 788 της φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2014. Στα προσωρινά αποτελέσματα ελέγχου, αναπροσαρμόσθηκε ο κωδικός 788 σε 13.500€ και ο κωδικός 787 παρέμεινε σε 6.500€ (σύνολο σχηματισθέντος κεφαλαίου προς ανάλωση: 20.000€).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, βάλλει κατά της προσβαλλόμενης πράξης ζητώντας την ακύρωση ή τη μεταρρύθμισή της, ισχυριζόμενη ότι ο φορολογικός συντελεστής 26% σε συνδυασμό με την επιβολή τεκμηρίων και την κατάργηση του αφορολογήτου, την επιβολή προκαταβολής φόρου, τέλους επιτηδεύματος και εισφοράς αλληλεγγύης είναι αντισυνταγματικά, ενώ ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πάσχει από ελλειπή αιτιολογία, ότι έχει παραβιαστεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως, το τεκμήριο της αθωότητας της και εν τέλει ποινικοποιεί την επιβολή της επιβληθείσας πράξης φόρου εισοδήματος.

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 παρ. 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. Συνεπώς, η Διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στη παράγραφο 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία

δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 30 του Ν. 4172/2013 περί εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελαχίστης φορολογίας, ορίζεται ότι: “ 1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 4172/2013 περί αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών ορίζεται ότι: 1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, «της συζύγου του» και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).....

.....
θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, εφόσον δηλώνεται πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013 περί διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμού του φόρου αυτής, ορίζεται ότι: “ 1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή [“δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή”] έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή”

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.”

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 : **“1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:**

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής (%)
< 50.000	26%
>50.000	33%

2. Για τα φυσικά πρόσωπα με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1ης Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητας τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της παραγράφου 1 μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), εφόσον το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 3986/2011: “ 1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α)..... β)γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

Επειδή με την υπ' αριθμ. 2527/2013 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω απόφαση, το τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης, και ειδικότερα, προς τον σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων, ενόψει των

δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίστηκε δε, υπό την μορφή – όπως αναφέρεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση- ενός “ελάχιστου φόρου εισοδήματος” προερχομένου από την δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων ελευθέρων επαγγελματιών.

Επειδή με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, κρίθηκε ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν παραβιάζει το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 3986/2011 προσδιορίζεται το αντικείμενο του φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013, βάσει των οποίων καθορίζεται το ύψος της προκαταβολής φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα, ορίζεται ότι: “ **1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει «από επιχειρηματική δραστηριότητα» για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.**

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό..”

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4172/2013, περί μείωσης προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα, ορίζεται ότι: “1. Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα άνω του είκοσιπέντε τοις εκατό (25%), ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στα ποσά του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στο τρέχον φορολογικό έτος, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου φορολογικού έτους.

β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων του τρέχοντος φορολογικού έτους σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό του προηγούμενου φορολογικού έτους.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά το τρέχον φορολογικό έτος σε σχέση με το προηγούμενο.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους του τρέχοντος φορολογικού έτους.

2. Η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώνει στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

3. Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος μπορεί να καταβάλλει τις, από τη λήξη της προθεσμίας και μετά, απαιτητές δόσεις του φόρου μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτόν αναφέρεται στην αίτηση του που υπέβαλε για το σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάριση του.

4. Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.”

Επειδή εν προκειμένω, για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της προκαταβολής φόρου εισοδήματος που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του ν. 4172/2013, και όσον αφορά το τέλος επιτηδεύματος η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή επίσης των ως άνω αναφερομένων διατάξεων του ν. 3986/2011.

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην δικαιοδοσία των δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο

φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) όπου ορίζεται ότι " 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης."

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή ουδόλως, υφίσταται εν προκειμένω παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, διότι η προσφεύγουσα, είχε πλήρη επίγνωση του διενεργούμενου σε βάρος της ελέγχου, μετά από κοινοποίηση προς εκείνη όλων των κρίσιμων σχετικών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης, συμμετέχοντας ενεργά στην πορεία της διαδικασίας, με υποβολή από μέρους της υπομνημάτων, έγγραφων εξηγήσεων και αποδεικτικών στοιχείων, που ελήφθησαν υπ' όψη από τον έλεγχο, όπως προκύπτει πλήρως αιτιολογημένα από την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων ενός νόμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-

31/12/2014 της Δ.Ο.Υ Α΄ Πειραιά, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 24/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθ./21-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, φορολογικού έτους 2014.

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

Υπ'αριθμ./21-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά .

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 3.383,03€.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.