



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/2/2022

Αριθμός απόφασης: 502

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. 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 εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ. με επαγγελματική έδρα στην, στην οδό αρ., κατά των με αριθμό/2021,/2021 και/2021 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, φορολογικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις με αριθ.:/2021,/2021 και/2021 Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, φορολογικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015 αντίστοιχα καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 21/9/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19-10-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου ποσού 2.553,57, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 3.010,40, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 324,16 και συνολικά ποσό 5.888,13 ευρώ.

Β) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου ποσού 4.279,03, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 1.069,76 πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 861,96 και συνολικά ποσό 6.210,75 ευρώ.

Γ) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου ποσού 4.365,08, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 2.182,54, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 335,77 και συνολικά ποσό 6.883,39 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης, 21/9/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθ. /2021 εντολής ελέγχου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αιτία ελέγχου στάθηκε η αρ. πρωτ. /2019 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (εισερχ. πρωτ. /2019) για μη έκδοση 114 Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 23.835,00€ το 2013, 208 ΑΠΥ συνολικής αξίας 68.403€ το 2014 , 277 Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 62.999,50 € το 2015 & η αρ. πρωτ. /2019 Πληροφ. Έκθεση Εισοδήματος και Φ.Π.Α., ως επίσης και η από 1/4/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με την οποία δεν έχουν εκδοθεί το έτος 2015 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.016,67€

Στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών «δραστηριότητες γραφείων εύρεσης εργασίας» διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής βάσει της υπ' αρ. /2015 εντολής ελέγχου.

Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκαν, μεταξύ άλλων, με την υπ' αριθμ. /2015 έκθεση κατάσχεσης δύο ημερολόγια (ανεπίσημα) με συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Η επεξεργασία των κατασχεθέντων έγινε σε δύο φάσεις και συγκεκριμένα:

Α) Έγινε επεξεργασία και αντιπαραβολικός έλεγχος **μέρους των κατασχεθέντων** με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου και διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα πέντε (5) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.730,50 ευρώ για παρασχεθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες εύρεσης εργασίας σε ισάριθμους πελάτες της. Για τις παραβάσεις αυτές συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 4/4/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και ν.4174/21013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. /..... /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.250,00 €.

Β) Επίσης κατασχέθηκαν με την /2016 έκθεση κατάσχεσης και τα βιβλία εσόδων-εξόδων της προσφεύγουσας. Για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με τις /2015 και /2016 εκθέσεις κατάσχεσης εκδόθηκε η /2019 εντολή ελέγχου και έρευνας καθώς και η /2019 εντολή έρευνας για άρση τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας και συντάχθηκε η με ημερομηνία

θεώρησης 24/10/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2012, ν.2523/1997, ν.4308/2014 και ν. 4174/21013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι/...../2019 και/...../2019 πράξεις επιβολής προστίμου.

Κατά των ως άνω Πράξεων επιβολής προστίμου ασκήθηκε η με αριθ. πρωτοκόλλου/2020 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε μερικώς δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή μόνο ως προς την επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων, ενώ απορρίφθηκε ως προς τις διαπραχθείσες παραβάσεις και την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τις οποίες άλλωστε δεν αμφισβήτησε και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Ένσταση παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή περαιτέρω φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014.

- Ως προς το σύνολο των προσβαλλομένων πράξεων, παρά τον νόμο απορρίφθηκαν από τον έλεγχο οι συμπληρωματικά δηλωθείσες εκπεστέες δαπάνες της, τις οποίες δήλωσε κάνοντας χρήση των ρυθμίσεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, στις 30/9/2017 και υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015, με τις οποίες αφενός δήλωσε τα πλήρη ποσά αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης που της αποδίδει ο ένδικος έλεγχος (τα οποία είχε μεν καταχωρήσει πλήρως και προσηκόντως στα βιβλία της, δίχως όμως να έχει εκδώσει και τα σύστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων, ούτε και να τα έχει δηλώσει με τις αρχικές της δηλώσεις), αφετέρου δήλωσε και επιπλέον εκπεστέες δαπάνες (πέραν των δηλωθεισών με τις αρχικές της δηλώσεις), ύψους:

- 10.073,47 ευρώ για τη χρήση 2013,
- 14.544,34 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014 και
- 12.739,57 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015,

οι οποίες, ήταν καταχωρημένες προσηκόντως στα βιβλία, ήταν αληθινές και στηρίζονται σε νόμιμα αποδεικτικά/παραστατικά έγγραφα - κι ως μην είχαν περιληφθεί στις αρχικές δηλώσεις της.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...]

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.18 του ν. 3091/2002 (Α' 330), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 22 παρ.2 του ν.3212/2003 (Α' 308) ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.3 του ν.3212/2003 (Α' 308) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο στις 14.12.2015 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με την με αριθμό/2015 Έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν ανεπίσημα χειρόγραφα ημερολόγια με σημειώσεις της προσφεύγουσας σχετικά με την επαγγελματική της δραστηριότητα βάσει των διατάξεων των παρ. 3 και 4 του άρθ. 24 ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την υπ' αρ. /2019 "Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ." της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής

«4.1. ... Συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας ... διενήργησε έλεγχο στην έδρα της οντότητας την 14/12/2015, όπου βρέθηκαν και κατασχέθηκαν ... δύο ημερολόγια με συναλλαγές της οντότητας. Στα κατασχεμένα ημερολόγια περιλαμβάνονται σημειώσεις της ελεγχόμενης σχετικά με την επαγγελματική της δραστηριότητα και συγκεκριμένα οι εντολές από τους πελάτες της για εύρεση προσωπικού και η ένδειξη «ΟΚ» όταν η υπηρεσία έχει παρασχεθεί σε κάθε πελάτη.. Επιπλέον υπάρχουν σημειώσεις για την είσπραξη ποσών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων στις οποίες αναφέρονται τα πιστωτικά ιδρύματα και τα ονόματα των δικαιούχων π.χ., και για το λόγο αυτό η Υπηρεσία μας προέβη σε άρση τραπεζικού και χρηματοπιστωτικού απορρήτου για την και Στη συνέχεια με την υπ'

αριθμ/2016 Έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν έγγραφα από την ηλεκτρονική αλληλογραφία της οντότητας και τα βιβλία εσόδων – εξόδων».

Επειδή από την ως άνω περιγραφή των κατασχεθέντων προκύπτει ότι πρόκειται για ανεπίσημα χειρόγραφα ημερολόγια με σημειώσεις της προσφεύγουσας. Διευκρινιστική επί του θέματος είναι η με αρ. πρωτ.:/...../2009 απάντηση της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών Και Τελωνειακών Θεμάτων- Γενική Δ/Νση Φορολογίας- Διεύθυνση 15η Βιβλίων & Στοιχείων, στην οποία αναφέρεται ότι: «Επί του θέματος αυτού σας γνωρίζουμε τα εξής: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την 1118148/936/ ΠΟΛ.3/24.11.1992 εγκύκλιο, και τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση (σχετ. έγγραφο2004), τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία, θεωρούνται ανεπίσημα....»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πρόκειται για ανεπίσημα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία και συνεπώς ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 22 παρ.3 του ν. 3212/2003 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή αντίγραφο της με αρ./2015 Έκθεσης κατάσχεσης, επιδόθηκε αυθημερόν στην προσφεύγουσα, ήτοι εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής του ελεγχόμενου έτους 2013 και 2014. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 ν.3091/2002, όπως αυτές συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις της παρ.3 αρθ.22 ν.3212/2003 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος για το έτος αυτό, παρατείνεται κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής, που συμπληρώνεται στις 31.12.2019 ήτοι παρατείνεται μέχρι την 31.12.2021. Συνεπώς δεδομένου ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αρ./2021, Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 εντός του έτους 2021, ήτοι εντός της ήδη παραταθείσας, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προθεσμίας παραγραφής, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή από 1.1.2014 τέθηκε σε ισχύ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ν. 4174/2013, ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 αρθ.22 ν.3212/2003 περί διετούς παράτασης της προθεσμίας παραγραφής λόγω ανεπίσημων κατασχεθέντων, δεδομένου ότι πρόκειται για διατάξεις περί παραγραφής προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οι οποίες σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του ιδίου Κώδικα: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.

Συνεπώς οι διατάξεις της παρ. 3 αρθ.22 ν.3212/2003, επειδή ρυθμίζουν θέματα παραγραφής και προϊσχυαν του άρθρου 36 ν.4174/2013, ισχύουν για χρήσεις πριν το 2014.

Στην προκειμένη περίπτωση ως προς την παραγραφή της χρήσης 2014 εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 36 ν.4174/2013 περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεδομένου ότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 2 β' του άρθρου 36, ώστε να ισχύει η δεκαετής προθεμία παραγραφής, καθόσον αυτά περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ με την αρ. πρωτ./2019 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. (εισερχ. πρωτ./2019) την 25/10/2019, πριν την λήξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία έληγε την 31/12/2020.

Συνεπώς, επειδή το δικαίωμα της φορολογικής αρχής έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου έληγε στις 31/12/2020 και η προσβαλλόμενη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 εκδόθηκε στις 21.9.2021,

μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της χρήσης 2014 θα πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΔΗΛΩΘΕΙΣΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 57-61 ΤΟΥ Ν. 4446/2016 ΠΕΡΙ ΟΙΚΕΙΟΘΕΛΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 21/9/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η προσφεύγουσα, παρότι υπέβαλε δηλώσεις οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, στις 30/9/2017, εντούτοις δεν εξόφλησε ή ρύθμισε τον βεβαιωθέντα φόρο εντός 30 ημερών, ως όφειλε, με αποτέλεσμα να απορριφθεί το αίτημά της για μη καταλογισμό των διαπιστωθεισών παραβάσεων από τον αρχικό έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή επιπλέον όπως αναφέρεται στην από 21/9/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (βλ.σελ. 23) «Η ελεγχόμενη υπέβαλε δηλώσεις, κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 4446/2016 χωρίς να καταβάλει ή να ρυθμίσει τον βεβαιωθέντα πρόσθετο φόρο, πλην όμως παρατηρούμε ότι εκτός από τα ποσά της απόκρυψης που “πρόσθεσε” στις εκροές των ετών 2013 - 2014 και 2015, τροποποίησε και τις εισροές στον Φ.Π.Α., προσαυξάνοντας αυτές, αλλά και στην τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, ενώ μετέβαλε τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό της απόκρυψης, μετέβαλε όμως και τα έξοδα - δαπάνες, έτσι ώστε το ποσό των φορολογητέων κερδών να τροποποιηθεί κατά ποσό διάφορο και μικρότερο της αποκρυβείσας αξίας».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται, ότι:

«παρά τον νόμο απορρίφθηκαν από τον έλεγχο οι συμπληρωματικά δηλωθείσες εκπεστέες δαπάνες της, τις οποίες δήλωσε κάνοντας χρήση των ρυθμίσεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, στις 30/9/2017 και υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015, με τις οποίες αφενός δήλωσε τα πλήρη ποσά αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που της αποδίδει ο ένδικος έλεγχος (τα οποία είχε μεν καταχωρήσει πλήρως και προσηκόντως στα βιβλία της, δίχως όμως να έχει εκδώσει και τα σύστοιχα φορολογικά στοιχεία εσόδων, ούτε και να τα έχει δηλώσει με τις αρχικές της δηλώσεις), αφετέρου δήλωσε και επιπλέον εκπεστέες δαπάνες (πέραν των δηλωθεισών με τις αρχικές της δηλώσεις,), ύψους:

- 10.073,47 ευρώ για τη χρήση 2013,
- 14.544,34 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014 και
- 12.739,57 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015,

οι οποίες, ήταν καταχωρημένες προσηκόντως στα βιβλία, ήταν αληθινές και στηρίζονται σε νόμιμα αποδεικτικά/παραστατικά έγγραφα - κι ως μην είχαν περιληφθεί στις αρχικές δηλώσεις της.....

Ο Ν. 4446/2016, με τα άρθρα του 57-61, ουδέποτε και ουδόλως απαγόρευσε στους φορολογούμενους, που κάνουν χρήση αυτών και υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις (με τις οποίες προσαυξάνουν τα αρχικώς δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά τους με την όποια αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη τους), να δηλώνουν και εκπεστέες ΔΑΠΑΝΕΣ τους αρκεί, βέβαια, να τις έχουν καταχωρήσει στα βιβλία/ αρχεία τους, να είναι αληθινές, να στηρίζονται σε νόμιμα αποδεικτικά/παραστατικά έγγραφα και η έκπτωσή τους να μη συναρτάται, από ρητή διάταξη του νόμου, με την εμπρόθεσμη, εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης, προβολή τους.

Η μη καταβολή δε του φόρου που προκύπτει από την εκκαθάριση της οικείας τροποποιητικής δήλωσης, εντός τριάντα (30) ημερών από την εκκαθάριση αυτή, συνεπάγεται όχι βέβαια την απόρριψη της δήλωσης, αλλά την εκ νέου εκκαθάρισή της (δια της διενέργειας του, κατά περίπτωση προσήκοντος, άμεσου, διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), στη βάση, ακριβώς, των δηλωθέντων με αυτήν κονδυλίων εσόδων και δαπανών, δίχως πλέον το ευεργέτημα του υπολογισμού μειωμένου

πρόσθετου φόρου/προστίμου εκπροθέσμου, αλλά: i) με την επιβολή του πλήρους πρόσθετου φόρου/προστίμου εκπροθέσμου ή, ii) με την επιβολή πρόσθετου φόρου/προστίμου κατ' άρθρα 58 παρ. 2, 58Α παρ. 4 και 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή πρόσθετου φόρου/προστίμου μη υποβολής δήλωσης και iii) με την τυχούσα συνεπιβολή των κυρώσεων των άρθρων 7 του Ν. 4337/2015, 6 του Ν.2523/1997 και των λοιπών συναφών κυρωτικών διατάξεων.....

Η Δ.Ο.Υ. Αθηνών, προβαίνοντας στον εκ νέου διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, βάσει των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεών μου απέρριψε τις πλήρεις δηλωθείσες ως άνω περαιτέρω εκπεστέες δαπάνες μου.....

Η ενέργειά της αυτή, ωστόσο, τυγχάνει μη νόμιμη, αφού στα πλαίσια της διενέργειας του νέου, εν προκειμένω διορθωτικού, προσδιορισμού του φόρου (στον οποίο και προέβη λόγω της έκπτωσής μου από τα ευεργετήματα του Ν. 4446/2016) όφειλε ν' αποδεχθεί ως κατ' αρχάς έγκυρη και νόμιμη, την από πλευράς μου συμπληρωματική δήλωση των ως άνω περαιτέρω εκπεστέων δαπανών μου, προβαίνοντας ακολούθως, στον ουσιαστικό τους έλεγχο (ως προς τη νομιμότητα, αλήθεια και παραγωγικότητά τους) και (αν δεν τις απέρριπτε ως αναληθείς, μη παραγωγικές, μη καταχωρημένες στα βιβλία/αρχεία μου και μη προσηκόντως αποδεικνυόμενες) να τις αποδεχθεί".

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59-61 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 59 Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση 1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.....», **«Άρθρο 61 Λοιπά ζητήματα ... 2.** Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται και στη σελ. 29 της με ημερομηνία θεώρησης 21/9/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, από τον έλεγχο συντάχτηκε το με α/α/2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένες τις πράξεις Προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 19/7/2021 και η προσφεύγουσα έλαβε γνώση αυτού στις 21.7.2021, όπως προκύπτει από την ημερομηνία ανάγνωσης αυτού, με το οποίο εκλήθη η προσφεύγουσα εντός τασσόμενης προθεσμίας είκοσι ημερών να διατυπώσει τις απόψεις της πριν την έκδοση των προσβαλλομένων οριστικών πράξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο περιγράφονταν τα αποτελέσματα του ελέγχου, προσκομίζοντας ενδεχομένως τα παραστατικά των εκπεστέων δαπανών ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τις δαπάνες αυτές.

Επειδή ούτε και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει η προσφεύγουσα αποδεικτικά στοιχεία σε σχέση με τις επικαλούμενες εκπεστέες δαπάνες, που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19-10-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

α) την επικύρωση των με αριθμό/2021, και/2021 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, και φορολογικού έτους 2015 και

β) την ακύρωση της με αριθμό/2021 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

A) Οικονομικό έτος 2014

Σύνολο φόρου για καταβολή: 5.888,13 ευρώ

B) Φορολογικό έτος 2014

Σύνολο φόρου για καταβολή: 0

Γ) Φορολογικό έτος 2015

Σύνολο φόρου για καταβολή: 6.883,39

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.