



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 1/6/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2121**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 1-2-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός ΤΘ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία επίδοσης πράξης	Είδος φόρου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	29-12-2021	30-12-2021	Εισόδημα	2015	17.010,81€
2	29-12-2021	30-12-2021	Εισόδημα	2016	19.180,52€
3	29-12-2021	30-12-2021	Εισόδημα	2017	14.848,72€
4	29-12-2021	30-12-2021	ΕΝ.Φ.Ι.Α.	2015	205,39€

5	.....	29-12-2021	30-12-2021	ΕΝ.Φ.Ι.Α.	2016	205,39€
6	.....	29-12-2021	30-12-2021	ΕΝ.Φ.Ι.Α.	2017	205,39€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΕΝ.Φ.Ι.Α., αντίστοιχα, ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1-2-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του, του με ΑΦΜ, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.899,21€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 4.949,60€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.348,72€, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης, ποσού 813,28€.

Με την με αριθ. / 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του, του με ΑΦΜ, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.395,63€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.697,81€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.273,80€, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης, ποσού 813,28€.

Με την με αριθ. / 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του, του με ΑΦΜ, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.797,11€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 4.398,55€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 839,78€, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης, ποσού 813,28€.

Με την με αριθ. / 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., έτους 2015, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα αξία υποκείμενη στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας, ποσού 5.532,19€, επί της οποίας επιβλήθηκε φόρος, ποσού 101,39€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 50,70€, πλέον τόκων, ποσού 53,30€.

Με την με αριθ. / 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., έτους 2016, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα αξία υποκείμενη στον ενιαίο φόρο

ιδιοκτησίας, ποσού 5.532,19€, επί της οποίας επιβλήθηκε φόρος, ποσού 101,39€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 50,70€, πλέον τόκων, ποσού 53,30€.

Με την με αριθ./ 29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., έτους 2017, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα αξία υποκείμενη στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας, ποσού 5.532,19€, επί της οποίας επιβλήθηκε φόρος, ποσού 101,39€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 50,70€, πλέον τόκων, ποσού 53,30€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία της από 30-9-2021 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε, λόγω αρμοδιότητας, στην Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ./ ΕΞ 2021/ 5-10-2021 εκδόθηκε η με αριθ./ 25-10-2021 εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα.

Κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι υφίσταται διαφορετική απεικόνιση του ακινήτου στην περιοχή/, στις «ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ» σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕΦΠ, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα στην «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ» των ανωτέρω φορολογικών ετών το ακίνητο δηλώνεται συνολικά, ήτοι κύριοι χώροι 294,20 τμ και βοηθητικοί χώροι 101,89 τμ (συνολικά 396,11), ενώ στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕΦΠ, εμφανίζεται κατατετμημένο, ήτοι κύρια κατοικία 1ου ορόφου 89 τμ και 15 τμ βοηθητικοί χώροι, ισόγεια οικία 110 τμ, ισόγεια οικία 50 τμ, ισόγεια οικία 70 τμ και οικία 2ου ορόφου 67,35 τμ (συνολικά 401,35 τμ). Εντός του οικοπέδου/αγροτεμαχίου υφίσταται πίσίνα συνολικής επιφανείας 41,46 τμ.

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει απεικονίσει ορθά τη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου/αγροτεμαχίου στην περιοχή/, στην Δηλωθείσα Περιουσιακή Κατάσταση, καθώς όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα στοιχεία το οικόπεδο/αγροτεμάχιο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εκτός συστήματος Αντικειμενικού Προσδιορισμού αξίας ακινήτου και το κτίσμα αφορά σε μονοκατοικία/μεζονέτα.

Κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ./ 26-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ./ 27-12-2021 Υπόμνημα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 29-12-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 26§2 περ. β' του ν.4174/2013.

- 2) Για τα ίδια φορολογικά έτη εκδόθηκαν περισσότερες από μία οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος σε βάρος δύο φυσικών προσώπων, χωρίς να προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση εκάστου φορολογούμενου. Συγκεκριμένα,
- Για το φορολογικό έτος 2015 εκδόθηκαν οι με αριθ. /2021 και /2021 οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος.
 - Για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκαν οι με αριθ. /2021 και /2021 οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος.
 - Για το φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκαν οι με αριθ. /2021 και /2021 οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος.
- 3) Ο έλεγχος δεν απέδειξε την αντικειμενική υπόσταση της φορολογητέας ύλης, την οποία αυθαιρέτως πρόσθεσε στα δηλωθέντα εισοδήματα του ιδίου και της συζύγου του, του με ΑΦΜ
- 4) Ο έλεγχος επέβαλε με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρο πολυτελούς διαβίωσης, χωρίς να παραπέμπει στις διατάξεις, που επιβάλλουν την φορολογία αυτή και χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου.
- 5) Ο έλεγχος δεν διαπίστωσε καμία μεταβολή ή ανακρίβεια της δήλωσης ακινήτων (Εντυπο Ε9) και ως εκ τούτου, μη νομίμως εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Ως προς το 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 «Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.».

2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. Ειδικά, για το έτος 2016 το ανωτέρω ποσοστό ορίζεται σε 50% και για το έτος 2017 σε 60%.

β. Για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2018, ποσοστό τουλάχιστον 75% των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου, αφορούν κατ` αρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 αναφέρεται ρητά ότι: «Με τη διάταξη του εν λόγω άρθρου 26 προβλέπεται πως γίνεται η επιλογή των προς έλεγχο υποθέσεων και κυρίως με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου προκειμένου η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίζει άμεσα τις σοβαρότερες φορολογικά υποθέσεις».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι υφίσταται παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 26§2 περ. β' του ν.4174/2013, αναφέροντας ότι σε εξαιρετική περίπτωση και εφόσον συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 26§1 περ. α' του ν.4174/2013, τούτο θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στην εντολή ελέγχου και στην αιτία που προκάλεσε τον έλεγχο των επίμαχων φορολογικών ετών. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος θα μπορούσε να επεκταθεί πέραν των ετών 2020, 2019 και 2018 και στα δύο προηγούμενα αυτών έτη ήτοι τα φορολογικά έτη 2017 και 2016 υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 όχι όμως και στο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία έκδοσης της με αριθ. / 25-10-2021 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, ήταν η από 30-9-2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4174/2013 αφορούν τα κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων και σε καμία περίπτωση δεν δεσμεύουν την εξουσία των ελεγκτικών οργάνων ως προς την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 26§2 περ. β' του ν.4174/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι:

«2.Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημα του οι σύζυγοι όταν:

α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπάρασταση.

Στην περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 5, για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή, αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει τη γονική μέριμνα, η μητέρα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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,

κ) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1195/ 6-12-2017 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με την καταχώριση της φορολογικής οφειλής ή της απαίτησης του φορολογουμένου (της συζύγου) όπως προκύπτει κατόπιν έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρεται ότι: « 1. ...

2. Περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 1 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλοι για τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φέρουν έγγραφη εντολή, η οποία μεταξύ άλλων περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο.

3. Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη, ή διαχειριστικές περιόδους, ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 όπως ισχύει και αφορά την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου προβλέπεται ότι :

«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 και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ).....δ).....ε).....στ)

5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή , φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς.

6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο.

Ευνόητο είναι ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για χρήσεις μέχρι και το έτος 2013, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν, μετά την 1.1.2014, εφαρμόζεται η κατά Κ.Φ.Δ. διαδικασία (έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βεβαίωση, κοινοποίηση κ.λπ. (σχετ και η ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014).»

Επειδή, έχει υποβληθεί στην υπηρεσία μας από την σύζυγο του προσφεύγοντος, του με ΑΦΜ, η με αριθμό/ 1-2-2022 ενδικοφανής προσφυγή που προσβάλλει άλλες πράξεις, ήτοι τις με αριθ. / 29-12-2021, / 29-12-2021 και / 29-12-2021 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, οι οποίες έχουν ακριβώς το ίδιο περιεχόμενο με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, 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.

Επειδή, οι σύζυγοι έχουν υποβάλλει, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015-2017, αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ως άνω διατάξεις, αντικείμενο του ελέγχου αποτελεί η δήλωση των εισοδημάτων που έχει υποβληθεί από κοινού από τους συζύγους κατά τη διάρκεια του γάμου τους.

Επειδή, μετά την 1-1-2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα (άρθρο 72 παρ. 1 ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει).

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι σε περίπτωση υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος και από τους δύο συζύγους, οι πράξεις διοικητικού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μεν επ' ονόματι του συζύγου, περιέχουν όμως προσδιορισμό ίδιας και αυτοτελούς υποχρέωσης της συζύγου για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημά της που περιέχεται στη δήλωση (στην περίπτωση του διοικητικού προσδιορισμού) ή το φόρο που βεβαιώνεται κατόπιν ελέγχου (στην περίπτωση του διορθωτικού προσδιορισμού (πρβλ ΣτΕ 221/2001, ΔΠρΘεσσαλ. 1205/2015)).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, έχουν εκδοθεί διαφορετικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, για κάθε σύζυγο, στις οποίες αναφέρονται τα ίδια οικονομικά δεδομένα της δήλωσης και του ελέγχου συνολικά για κάθε σύζυγο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι για τα ίδια φορολογικά έτη εκδόθηκαν περισσότερες από μία οριστικές πράξεις φορολογίας εισοδήματος σε βάρος δύο φυσικών προσώπων, χωρίς να προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση εκάστου φορολογούμενου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς

και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

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

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

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

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

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη

διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, συνεπεία της από 30-9-2021 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε, λόγω αρμοδιότητας, στην Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2021/ 5-10-2021 έγγραφο εκδόθηκε η με αριθ. / 25-10-2021 εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα.

Επειδή, κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι υφίσταται διαφορετική απεικόνιση του ακινήτου στην περιοχή, στις «ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ» σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕφΠ, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα. Συγκεκριμένα στην «ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ» των ανωτέρω φορολογικών ετών το ακίνητο δηλώνεται συνολικά, ήτοι κύριοι χώροι 294,20 τμ και βοηθητικοί χώροι 101,89 τμ (συνολικά 396,11), ενώ στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕφΠ, εμφανίζεται κατατετμημένο, ήτοι κύρια κατοικία 1ου ορόφου 89 τμ και 15 τμ βοηθητικοί χώροι, ισόγεια οικία 110 τμ, ισόγεια οικία 50 τμ, ισόγεια οικία 70 τμ και οικία 2ου ορόφου 67,35 τμ (συνολικά 401,35 τμ). Εντός του οικοπέδου/αγροτεμαχίου υφίσταται πίσίνα συνολικής επιφανείας 41,46 τμ.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν έχει απεικονίσει ορθά τη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου/αγροτεμαχίου στην περιοχή, στην Δηλωθείσα Περιουσιακή Κατάσταση, καθώς όπως προκύπτει από τα δηλωθέντα στοιχεία το οικόπεδο/αγροτεμάχιο, επί του οποίου βρίσκεται το κτίσμα, βρίσκεται σε περιοχή εκτός συστήματος Αντικειμενικού Προσδιορισμού αξίας ακινήτου και το κτίσμα αφορά σε μονοκατοικία/μεζονέτα.

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ. / 26-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / 27-12-2021 Υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 29-12-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στην από 29-12-2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, παρατίθενται αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, του με ΑΦΜ, από ακίνητη περιουσία, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, συνεπεία του οποίου εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 «Επιβολή φόρου πολυτελούς διαβίωσης» του ν.4111/2013 (ΦΕΚ Α΄ 18) ορίζεται ότι: «1.α. Επιβάλλεται φόρος πολυτελούς διαβίωσης στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτουν από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μεγάλου κυβισμού, αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων, δεξαμενών κολύμβησης, καθώς και σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης άνω των πέντε (5) μέτρων, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα λοιπά επιπλέον στοιχεία που έχει στη διάθεση της η ΓΓΠΣ.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1245/ 13-11-2013 «Καθορισμός λεπτομερειών και θεμάτων της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του φόρου πολυτελούς διαβίωσης του άρθρου 44 του Ν. 4111/2013 (ΦΕΚ 18Α΄), όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την παράγραφο 6 του άρθρου 74 του Ν. 4172/2013(ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «1. Ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης που προβλέπεται από το άρθρο 44 του Ν. 4111/2013, επιβάλλεται στα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, όπως αυτά έχουν προσαρμοστεί μετά τις μειώσεις και απαλλαγές που προβλέπονται από τον Ν. 2238/1994 και κατά την αναλογία των μηνών που τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα και δεξαμενές κολύμβησης ήταν στην κυριότητα ή κατοχή των φορολογούμενων, λαμβανομένης υπόψη της ακινησίας και της παλαιότητας που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2238/1994.

...

4. Από το οικονομικό έτος 2014 και εφεξής, ο φόρος θα βεβαιώνεται μαζί με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, σε κοινό εκκαθαριστικό σημείωμα.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος επέβαλε με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φόρο πολυτελούς διαβίωσης, χωρίς να παραπέμπει στις διατάξεις, που επιβάλλουν την φορολογία αυτή και χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατ' εφαρμογή των όσων αναφέρονται στην ΠΟΛ.1245/ 13-11-2013 ορθώς βεβαίωσε για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, τον φόρο πολυτελούς διαβίωσης μαζί με τον φόρο εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο έλεγχος με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επέβαλε και φόρο πολυτελούς διαβίωσης, χωρίς να παραπέμπει στις διατάξεις, που επιβάλλουν την φορολογία αυτή και χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, τα οποία δεν μπορούν να μεταβιβάσουν περαιτέρω τις αρμοδιότητες της παρούσας παραγράφου.

Επίσης, δύναται, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενο του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητας του.

Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» Απόφαση της ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στην στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στην στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην στήλη 3 του Πίνακα αυτού, ως ακολούθως:

...

16. Την υπογραφή και την θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου.

Μεταβίβαση αρμοδιότητας - Ν. 4174/2013, άρθρα 28, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 και του άρθρ. 169 του Ν.4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.

...

Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου.».

Επειδή, η έκδοση της έκθεσης ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι με αριθ. / 29-12-2021, / 29-12-2021 και / 29-12-2021 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως