



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1695

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017, δ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, ε) της υπ' αριθ. Πράξης φορολογικού έτους 2017, στ) της υπ' αριθ. Πράξης φορολογικού έτους 2018, ζ) της υπ' αριθ. Πράξης φορολογικού έτους 2017 και η) της υπ' αριθ. Πράξης φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού φόρου εισοδήματος ποσού 166.178,07 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 83.089,04 € πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 40.177,78 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 289.444,89 €.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού φόρου εισοδήματος ποσού 635.869,97 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 317.934,99 € πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 145.690,74 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.099.495,70 €.

γ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 29.084,79 €.

δ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 235.866,22 €.

ε) Με την υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρ. 54 του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 400,00 € λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν. 2859/2000.

στ) Με την υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρ. 54 του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε

σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.200,00 € λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν. 2859/2000.

ζ) Με την υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρ. 58Α του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού α) 9.253,77 € λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο (2) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και β) 2.546,21 € λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον τριών (3) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 11.799,98 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του ν. 4308/2014.

η) Με την υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρ. 58Α του ΚΦΔ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού α) 93.592,20 € λόγω ανακριβούς έκδοσης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και β) 5.017,80 € λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον δύο (2) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 98.610,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 του ν. 4308/2014.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Ε.Λ.Π. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και στη σύζυγό του δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) και της με αριθ. εντολής ελέγχου (αφορά τη σύζυγό του ως συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη του το αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, τα οικονομικά δεδομένα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, τα στοιχεία του Συστήματος Τραπεζικών Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) για δανειακούς και καταθετικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, τα απαντητικά έγγραφα της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών με αλλοδαπές δικαιοδοσίες για την υπό κρίση υπόθεση και της Δ.Δ.Φ.Σ. σχετικά με την αλλοδαπή εταιρεία τα στοιχεία taxis/elenxis της Υπηρεσίας μας, τις πληροφορίες από τρίτους (όπως καταγράφονται στις σελ. 13-21 της έκθεσης εισοδήματος), τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά/έγγραφα επί των αιτημάτων για παροχή πληροφοριών του ΚΦΔ, το σύνολο της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (όπως αναλυτικά καταγράφεται στις σελ. 21-39 της ως άνω έκθεσης) καθώς και το από έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος επί του σημειώματος διαπιστώσεων διενήργησε έλεγχο με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ και διαπίστωσε ότι:

α) οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω φορολογικών ετών ήταν ανακριβείς ως προς το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και ως προς τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τα ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη του προσφεύγοντος και

β) υφίσταται πιστώσεις συνολικού ποσού 135.400,00€ το φορολογικό έτος 2017 και 279.000,00€ το φορολογικό έτος 2018 που δεν αιτιολογήθηκε η πραγματική πηγή και η αιτία

προέλευσης τους και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ χαρακτηρίζονται προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της χρήσης κατά την οποία επήλθε.

Με βάση τα ως άνω η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με βάση τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΚΑΘ/ ΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ			ΣΥΖΥΓΟΥ		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Μισθωτή εργασία και συντάξεις	0,00	0,00	0,00	9.310,53	9.310,53	0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	182.006,02	451.997,28	269.991,26	4.920,00	4.920,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα 21παρ. 4	0,00	135.400,00	135.400,00	0,00	0,00	0,00
Μερίσματα, τόκοι και δικαιώματα (Κεφάλαιο)	151,86	151,86	0,00	107,55	107,55	0,00
Ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο)	1.708,10	1.708,10	0,00	5.130,00	5.130,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	183.865,98	589.257,24	405.391,26	19.468,08	19.468,08	0,00

Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΑΚΑΘ/ ΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ			ΣΥΖΥΓΟΥ		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Μισθωτή εργασία και συντάξεις	0,00	0,00	0,00	12.094,61	12.094,61	0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	1.223.999,94	1.223.999,94	0,00	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα 21 παρ.4	0,00	279.000,00	279.000,00	0,00	0,00	0,00
Μερίσματα, τόκοι και δικαιώματα (Κεφάλαιο)	117,41	117,41	0,00	89,37	89,37	0,00
Ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο)	2.280,00	2.280,00	0,00	2.831,00	2.831,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	2.397,41	1.505.397,35	1.502.999,94	15.014,98	15.014,98	0,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του άρθρου 5 του ΚΦΔ και των άρθρων 47, 50-52 ΚΔΔ- Μη νομότυπη και συνεπώς άκυρη η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων- Ένσταση πλαστότητας των εκθέσεων επίδοσης.
2. Παραγραφή των αξιώσεων του έτους 2017.
3. Μη νόμιμη προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος – Πεπλανημένη διαπίστωση της φορολογικής αρχής – Εσφαλμένη και αυθαίρετη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού- Αντιστροφή του βάρους απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
4. Παραβίαση του άρθρου 4 των ΕΛΠ- Μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων- Εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού- Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
5. Λανθασμένη εκτίμηση σχετικά με τον έλεγχο της απογραφής των αποθεμάτων.
6. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 24 του ΚΦΕ σχετικά με τον έλεγχο του υπολογισμού καθώς και της πλήρωσης των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 22 του ΚΦΔ- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός δαπανών ως μη παραγωγικών – Πλημμελής αιτιολογία.
8. Αναφορικά με τον έλεγχο του ορθού προσδιορισμού των λογιστικών και φορολογικών κερδών- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 21 του ΚΦΕ – Εσφαλμένη κρίση ότι δήθεν η πώληση αγροτεμαχίων δεν συνιστά ζημία στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
9. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 18 και του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 – Εσφαλμένος χαρακτηρισμός των εξόδων της επιχείρησης ως δήθεν στοιχείων που προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και οφείλουν να καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων.
10. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013- Πλάνη περί τα πράγματα – Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
11. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 58 και 58^Α του ΚΦΔ- Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων- Πλάνη περί τα πράγματα- Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση – Άλλως και όλως επικουρικά, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

1. Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νομότυπης επίδοσης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

*«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.
2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:
α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.*

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

[...]

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 48. Όργανα - Παραγγελία

2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους.

Άρθρο 50. Προς ιδιώτες

1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.

Άρθρο 51. Στην κατοικία

1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους.

[...]

Άρθρο 56. Έκθεση

1. Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει: α) την παραγγελία προς επίδοση, β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.

Άρθρο 57. Συντέλεση

1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, με την αριθ. ΠΟΛ.1043 (ΦΕΚ Β' 1002/21.03.2018) με θέμα: Τροποποίηση της ΠΟΛ.1188/6-9-2011 (1993 Β/8.9.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «Επίδοση καταλογιστικών πράξεων φορολογικών και τελωνειακών αρχών μέσω των Δικαστικών Επιμελητών», ορίζεται ότι:

«1) Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσόν υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές».

β) Στην παράγραφο 2 αυτού προστίθενται μετά από τη λέξη «εισφοράς», οι λέξεις «ή προστίμου, καθώς και εν γένει κάθε πράξης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)».

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων πραγματοποιήθηκε μη νομότυπα στην κ. η οποία δεν είναι υπάλληλος της ατομικής του επιχείρησης, δίχως να έχει κάποια ειδική εξουσιοδότηση, στην διεύθυνση του σπιτιού της και όχι στην έδρα της επιχείρησης όπως ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου. Ο ίδιος δεν είχε γνώση και δεν είχε συναινέσει ώστε να λάβουν χώρα οι επιδόσεις με αυτόν τον τρόπο.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις με ημερομηνία έκδοσης και με αριθ. εκθέσεις επίδοσης οι οποίες φέρουν την υπογραφή του δικαστικού επιμελητήκαι της «πήγα για να παραδώσω στον[...] και επειδή δεν βρήκα τον ίδιο στο γραφείο του αλλά την εργαζόμενη υπάλληλο σ' αυτό, ονόματι, όπως μου δήλωσε, παρέδωσα το παραπάνω έγγραφο σε αυτήν.»

Επειδή, οι ως άνω επιδόσεις που συντάχθηκαν από τον δικαστικό επιμελητήαποτελούν δημόσια έγγραφα (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχουν την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελούν δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη τους ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθούν.

Επειδή καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου η επικοινωνία του ελεγκτή με τον προσφεύγοντα πραγματοποιούνταν μέσω της κ., η προσκόμιση των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων εξόδων πραγματοποιήθηκε από την ίδια, η οποία εν συνεχεία τα παρέλαβε ενώ οποιαδήποτε παροχή διευκρινήσεων σχετικά με τα αιτήματα για παροχή πληροφοριών πραγματοποιήθηκε επίσης από την ίδια. Επιπλέον, στο σύστημα taxis καθώς και στο Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας το δηλωθέν email επικοινωνίας της ατομικής επιχείρησης του

προσφεύγοντα συμπίπτει με το email επικοινωνίας που χρησιμοποίησε η κ.
Επομένως, συνεπάγεται ότι η όλη η επικοινωνία μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και του ελέγχου πραγματοποιούνταν μέσω της κ., η οποία έχει υπογράψει ως υπάλληλος της επιχείρησης στις σχετικές εκθέσεις επίδοσης ενώ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα που αφορούν τις προσκομισθείσες έννομες βεβαιώσεις δεν εξετάζονται από την Υπηρεσία μας και ως εκ τούτου αβασίμως προβάλλονται.

2. Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για να επέλθει διακοπή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, προστίμου κτλ δεν αρκεί η έκδοση της πράξης αλλά και η εντός του προβλεπόμενου χρόνου έγκυρη και νόμιμη κοινοποίηση. Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι άκυρη και ως εκ τούτου οι αξιώσεις του δημοσίου για το φορολογικό έτος 2017 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει συντελεστεί νομίμως, στις, ήτοι εντός της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αβασίμως προβάλλεται.

3. Σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσαύξησης του εισοδήματός του

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 15-26 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι η εκτίμηση της φορολογικής αρχής σχετικά με την δήθεν υποτιμολόγηση των έργων/ εργασιών είναι λανθασμένη. Ομοίως και σχετικά με τον έλεγχο παράδοσης υλικών/ αγαθών ή/ και διενέργειας τεχνικών εργασιών σε τοποθεσίες που δεν περιλαμβάνονται στην κατάσταση των έργων από 01/01/2017- 31/12/2018 (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 26- 30 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) και σχετικά με τον έλεγχο παράδοσης υλικών/ αγαθών ή/ και διενέργειας τεχνικών εργασιών μετά την ολοκλήρωση, πιστοποίηση και τιμολόγηση εκτελεσμένων έργων (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 30- 34 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως προέκυψε από την αντιπαράβολή μεταξύ του συνολικού άμεσου κόστους των έργων και της τιμολόγησής τους για τα υπό κρίση έργα υπήρξε σχετική (αρνητική) απόκλιση άνω των ορίων (10% ή 30.000,00 € κατά περίπτωση) που καθορίστηκαν από τον έλεγχο, β) Σε κανένα σημείο, τόσο του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, όσο και της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου δεν αναγράφεται ότι υφίσταται σχετική υποχρέωση εργολαβικού κέρδους σε κάθε σύμβαση, όπως ανακριβώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα, άλλα αντιθέτως αναγράφεται ότι στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι δυνατό να υπάρξουν αστοχίες και αποκλίσεις, σε λογικά πλαίσια και εφόσον δεν υφίστανται έκτακτες και ειδικές καταστάσεις και λόγοι που να αιτιολογούν ακραίες αποκλίσεις, ως προς την τιμολόγηση ενός έργου (κατόπιν υποβολής οικονομικής προσφοράς και υπογραφής σύμβασης εργολαβίας) σε σχέση με το κόστος του με το οποίο επιβαρύνθηκε τελικά αυτός που ανάλαβε την εκτέλεσή του (εργολάβος), γ) ο έλεγχος αιτιολογημένα και λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα ανωτέρω (στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι δυνατό να υπάρξουν αστοχίες και αποκλίσεις), τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος κατά την υπό έλεγχο φορολογική περίοδο (από 1/1/2017 έως 31/12/2018) και την αρχή της χρηστής διοίκησης προέβη στον καθορισμό των ορίων πέρα από τα οποία διερευνήθηκαν οι αποκλίσεις μεταξύ του συνολικού άμεσου κόστους των έργων και της τιμολόγησής τους (10% ή 30.000,00 €) και δ) Η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο, για την οποία άλλωστε ουδεμία ένσταση προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, παρατίθεται αναλυτικά στις σελίδες από 5 έως και 20 του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και στις σελίδες από 98 έως και 113 της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συντάχθηκαν από τον έλεγχο. Από το γεγονός άλλωστε ότι σε όλα τα υπό κρίση έργα ο προσδιορισμός του άμεσου κόστους που πραγματοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα απέχει ελάχιστα και ανουσιωδώς από τον προσδιορισμό του άμεσου κόστους που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο επιβεβαιώνεται και από τον ίδιο τον προσφεύγοντα η ορθότητα και η ακρίβεια της σχετικής μεθοδολογίας που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο και των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από την εφαρμογή της.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, σε σχέση με τα έργα **δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών** παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..(σελ. 101-118 και 193-252).

4. Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί προμήθειας και ενσωμάτωσης υλικών και αγαθών σε έργα

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και

άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συνασσομένους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 37-52 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι η εκτίμηση της φορολογικής αρχής σχετικά με τον έλεγχο προμήθειας και ενσωμάτωσης υλικών και αγαθών σε έργα, το οποία δεν τιμολογήθηκαν κατά την λήξη της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου από 01/01/2017- 31/12/2018 είναι λανθασμένη, καθώς η προμήθεια, παράδοση και τοποθέτηση των ως άνω συμπεριλήφθηκε στις εργασίες που τιμολογήθηκαν.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.(σελ. 120-122 και 254-256), ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, την τιμολόγηση ποσού 23.460,00 € ενώ ο ίδιος επιβαρύνθηκε για κόστος συνολικού ποσού 130.537,50 € το οποίο αναλυτικά τεκμηριώθηκε από τον έλεγχο στην σχετική έκθεση μερικού ελέγχου και δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγων. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καταστροφής ορισμένων φυτών και δενδρυλλίων ενώ η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης δεν δύναται να αποτελέσει από μόνη της αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο μπορούν να τεκμηριωθούν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, **δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών** παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί της ορθής απογραφής των αποθεμάτων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 37-52 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι η φορολογική αρχής πεπλανημένα διαπίστωσε ότι υπάρχουν είδη τα οποία όφειλαν να απογραφούν και τα οποία παρέλειψε να απογράψει με αποτέλεσμα να προσαυξάνεται μη νομίμως το φορολογητέο αποτέλεσμα από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όσον αφορά το έργο του ξενοδοχείου

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, **δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών** παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ.71- 79 και 259-273).

6. Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί ορθού υπολογισμού των φορολογικών αποσβέσεων

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 53-55 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι οι επίμαχες μισθώσεις και οι δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης δεν είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία ούτε άυλα στοιχεία και δικαιώματα αλλά έξοδα πολυετούς απόσβεση ενώ ακόμη και το χρονικό σημείο έναρξης της φορολογικής απόσβεσης του ελέγχου είναι λανθασμένο.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, **δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών** παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ.67-71 και 290-291)

Συγκεκριμένα, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου οι διενεργούμενες κατά την υπό έλεγχο φορολογική περίοδο (από 1/1/2017 έως 31/12/2018) αποσβέσεις αφορούν αγορές παγίων, δαπάνες βελτίωσης και επεκτάσεων και λοιπές υπηρεσίες που σχετίζονται με την ολική ανακαίνιση της ξενοδοχειακής μονάδας με διακριτικό τίτλο που βρίσκεται και μισθώθηκε από τον προσφεύγοντα για δεκαπέντε (15) έτη (σχετ. δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας).

Σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014 Φ.Ε.Κ. Α' 251), οι διατάξεις της οποίας παρόλο που παρατέθηκαν τόσο στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (σελίδες 56-57), όσο και στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167 - σελίδες 69-70) που συντάχθηκαν από την Υπηρεσία μας αγνοήθηκαν παντελώς από τον προσφεύγοντα: «... 18.1.13 Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων. Συχνά μια οντότητα (μισθώτρια) συμφωνεί με τον ιδιοκτήτη οικοπέδου την ανέγερση επί αυτού ακινήτου αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος. Με βάση τους συνήθεις όρους σχετικών συμβάσεων, η μισθώτρια οντότητα δικαιούται να χρησιμοποιεί το ακίνητο για μια χρονική περίοδο. Η μισθώτρια οντότητα δεν έχει την ιδιοκτησία του ανεγειρόμενου ακινήτου, αλλά τη χρήση αυτού για συγκεκριμένη χρονική περίοδο που ορίζεται στη σύμβαση. Άλλωστε, ο ιδιοκτήτης του οικοπέδου έχει, κατά κανόνα, το νομικό τίτλο κυριότητας του ανεγειρόμενου ακινήτου. Η λογιστική της ανέγερσης κτηρίου επί οικοπέδου τρίτου ακολουθεί τις παρακάτω αρχές: ... Λογιστική της μισθώτριας οντότητας α) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ακινήτου είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τον χρόνο της μίσθωσης (χρόνος χρήσης), το κόστος κατασκευής του ακινήτου αναγνωρίζεται ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο (συμβατική χρήση ακινήτου), υποκείμενο στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 18.3α.9 και 18.3.β.3 της παρούσης. β) Στην περίπτωση που η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ανεγειρόμενου παγίου ταυτίζεται ουσιαστικά με την περίοδο που η μισθώτρια συμβατικά το χρησιμοποιεί, η σύμβαση είναι στην ουσία χρηματοδοτική μίσθωση, με το σύνολο της αξίας της (κόστος κατασκευής του ακινήτου) προκαταβαλλόμενο από τη μισθώτρια. Η οντότητα αναγνωρίζει το πάγιο ως ακίνητο (κτήριο), το οποίο υπόκειται στον προβλεπόμενο από το νόμο λογιστικό χειρισμό (απόσβεση στη διάρκεια της μίσθωσης και έλεγχο απομείωσης). γ) Σε κάθε περίπτωση, κατάλληλες

γνωστοποιήσεις παρέχονται στο προσάρτημα. Σημειώνεται ότι για την ορθή εφαρμογή των σχετικών ρυθμίσεων, η ανεγείρουσα οντότητα (μισθωτής) θέτει στη διάθεση της εκμισθώτριας (ιδιοκτήτης) την απαιτούμενη τεκμηρίωση του κόστους του κτηρίου, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια οντότητα αναγνωρίζει το σχετικό πάγιο. ...». Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1103/2015 εγκυκλίου της πρώην Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167), οι διατάξεις της οποίας παρόλο που παρατέθηκαν τόσο στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (σελίδα 57), όσο και στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167 - σελίδα 70) που συντάχθηκαν από την Υπηρεσία μας επίσης αγνοήθηκαν παντελώς από τον προσφεύγοντα: «... 9. Τέλος, αναφορικά με την έκπτωση δαπανών από τον μισθωτή για την ανέγερση κτίσματος σε ακίνητο τρίτου, στην παράγραφο 5.δ της ΠΟΛ.1073/31.3.2015 εγκυκλίου μας αναφέρεται ότι στην περίπτωση ανέγερσης ακινήτου σε έδαφος κυριότητας του εκμισθωτή με δαπάνες του μισθωτή, ο μισθωτής, εφόσον ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την ανέγερση του ακινήτου. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν ισόποσα επιμεριζόμενες στα έτη της μίσθωσης, καθότι η ωφέλεια από τη χρήση του μισθίου εκτείνεται σε περισσότερα του ενός έτη. Δεδομένου ότι οι δαπάνες για την πραγματοποίηση βελτιώσεων ή επεκτάσεων δεν διαφέρουν ουσιωδώς από τις δαπάνες ανέγερσης κτίσματος, τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις δαπάνες αυτές (βελτιώσεων και επεκτάσεων), ανακαλουμένων όσων αναφέρονται σχετικά στην παράγραφο 5.ε της ΠΟΛ.1073/31.3.2015.». Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις που ορίζουν ρητά και ειδικά τη φορολογική αντιμετώπιση της ανέγερσης κτίσματος ή βελτιώσεων και επεκτάσεων με δαπάνες του μισθωτή σε ακίνητο κυριότητας του εκμισθωτή με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014 Φ.Ε.Κ. Α' 251) κατά περίπτωση, σε συνδυασμό με τις λοιπές διατάξεις που αναλυτικά παρατέθηκαν από την Υπηρεσία μας στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου (άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε. και ΠΟΛ.1073/2015), οποιαδήποτε άλλη φορολογική αντιμετώπιση είναι παντελώς αυθαίρετη και εσφαλμένη και σε πλήρη αντίθεση με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Η απόπειρα του προσφεύγοντος να εξομοιώσει την ημερομηνία έναρξης των εργασιών για την ολική ανακαίνιση της ξενοδοχειακής μονάδας με διακριτικό τίτλο..... που βρίσκεται με την ημερομηνία έναρξης της χρησιμοποίησης των επίμαχων παγίων είναι παντελώς άστοχη δεδομένου ότι, όπως αναλυτικά προκύπτει από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου (εκδοθείσες Α.Π.Υ., καταχωρήσεις στο τηρούμενο βιβλίο κ.λπ.) και δεν αμφισβητείται ούτε από τον προσφεύγοντα η έναρξη λειτουργίας της ανακαινισμένης ξενοδοχειακής μονάδας και ως εκ τούτου η χρησιμοποίησή τους και θέση τους σε λειτουργία πραγματοποιήθηκε στις

7.Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού δαπανών ως μη παραγωγικών

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές

συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 55- 82 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι λανθασμένα ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες της επιχείρησής του με την αιτιολογία ότι δεν μπορεί να προβεί σε επαληθευτικούς ελέγχους.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, **δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών** παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ. 51-64 και 281-290).

8.Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί ορθού προσδιορισμού λογιστικών και φορολογικών κερδών

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 82- 86 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι λανθασμένα ο έλεγχος προσαύξησε το αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2018 κατά 160.749,85 € και δεν δέχτηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές αγοράς και πώλησης αγροτεμαχίων διενεργήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και νομίμως δηλώθηκε ζημία από πώληση παγίων ύψους 160.749,85 €.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ. 82-84 και 294-295), από τις επίμαχες συναλλαγές (αγορές και πώληση αγροτεμαχίων) προέκυψε για τον προσφεύγοντα ζημία ποσού 160.749,85 € ενώ καθίσταται προφανές ότι από τα πραγματικά γεγονότα και περιστατικά αποδεικνύεται και προκύπτει ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την επίτευξη κέρδους, όπως παντελώς αυθαίρετα, αβάσιμα και αναληθώς προβάλλεται από τον ίδιο, έτσι ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωση αυτή οι διατάξεις τις παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επισημαίνεται ότι, στις ανωτέρω διατάξεις ορίζονται τα εξής: «Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...». Ο προσφεύγων μέσα σε χρονικό διάστημα μόλις έξι (6) περίπου μηνών από την αγορά των αγροτεμαχίων προέβη σε πώλησή τους αποκομίζοντας όχι κέρδος αλλά ζημία σημαντικού μάλιστα ύψους (160.749,85 €) ενώ από κανένα στοιχείο που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, δεν προκύπτει ότι υπήρξαν έκτακτες καταστάσεις και λόγοι που να δικαιολογούν την υποτίμηση των αγροτεμαχίων στο μισό περίπου της αξίας του μέσα σε χρονικό διάστημα μόλις έξι (6) περίπου μηνών από την απόκτησή τους, από τα οποία τυχόν θα αιτιολογούνταν η διενέργεια των συναλλαγών αυτών με σκοπό την επίτευξη κέρδους εκ μέρους του προσφεύγοντα, από τις οποίες ωστόσο, λόγω έκτακτων συνθηκών, προέκυψε ζημία. Δεν συνάδει δηλαδή με τη συναλλαγματική και επιχειρηματική πρακτική, καθώς και με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής η διενέργεια των πράξεων αυτών με σκοπό, όπως

υποστηρίζει ο προσφεύγων, την επίτευξη κέρδους και εν τέλει η πώλησή τους με ζημία τόσο σημαντικού ύψους χωρίς αυτό να δικαιολογείται από έκτακτες καταστάσεις και λόγους.

9.Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των εξόδων της επιχείρησης ως στοιχεία που προσαυξάνουν το κόστος κτήσης παγίων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

[...]».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 86- 95 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 18 και του άρθρου 25 του ν. 4308/2014 – ο έλεγχος χαρακτήρισε τα έξοδα της επιχείρησης ως δήθεν στοιχείων που προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων και οφείλουν να καταχωρηθούν στο μητρώο παγίων» Συγκεκριμένα αναφέρεται σε: α) δαπάνες που αποτελούν κόστος μεταφοράς πρώτων υλών, β) δαπάνη για έκδοση οικοδομικής άδειας, γ) δαπάνες για εργασία συντήρησης δικτύου αποχέτευσης, δ) Δαπάνη εγκατάστασης καλωδιακού συστήματος, ε) Δαπάνη εγκατάστασης συστήματος πυρανίχνευσης, στ) Δαπάνη μελέτης και επίβλεψης κατασκευής, ζ) Δαπάνη εργασιών που αφορούν δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα), η) Δαπάνη απόκτησης επιγραφών, σημάνσεων, πυλώνων και κάδρων, θ) Δαπάνη εγκατάστασης κλιματιστικού μηχανήματος, ι) δαπάνες ανακαίνισης (μοκέτες, κουφώματα), κ) δαπάνες που αφορούν την και λ) δαπάνες για οικοδομικά ένημα.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεών του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ.84-92 και 296-301) όπου παρατίθενται αναλυτικά οι φορολογικές διατάξεις (άρθρο 18 Ε.Λ.Π., Λογιστική Οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π. και ΠΟΛ.1073/2015) και τα πραγματικά περιστατικά με βάση τις οποίες προέκυψαν οι διαπιστώσεις της Υπηρεσίας μας και από τις οποίες περαιτέρω προκύπτει και η ορθότητα των σχετικών διαπιστώσεων..

10.Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013:

«Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ΚΦΔ, προβλέπεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση

της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα».

Επειδή, στο με αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα

ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζονται:

«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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 95-116 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι για τις υπό κρίση πιστώσεις προκύπτει η αιτία και μπορούν να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, καθώς ο ίδιος παρείχε όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτουν τα κάτωθι:

Σχετικά με τις πιστώσεις χρηματικών ποσών που περιλαμβάνονται στον πίνακα 1 του αιτήματος για παροχή πληροφοριών και του ΣΔΕ με τίτλο «Καταθέσεις επιταγών, συναλλαγματικών και γραμματίων»

Πίστωση με α/α 1 ποσού 5.000,00€ στις:

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των εγγραφών απόψεών του κατά του

σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, **δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, πλην αντιγράφου του με αριθ.** τιμολογίου πώλησης προς την εταιρία με επωνυμία η προσκόμιση του οποίου ωστόσο δεν διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς δεν προσκομίζεται επικυρωμένο αντίγραφο του σώματος (δύο όψεις) της σχετικής επιταγής, καθώς και το αντίγραφο του σχετικού τραπεζικού παραστατικού (κατάθεσης), προκειμένου να εξακριβωθεί ο εκδότης της επιταγής και ως εκ τούτου η σύνδεσή της με δηλωθέντα, όπως ισχυρίζεται, ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, καθώς και να συσχετιστεί περαιτέρω η επίμαχη πίστωση με την κατάθεση της σχετικής επιταγής.

Πιστώσεις με α/α ποσού 50.000,00€ στις και α/α ποσού 25.000,00 στις

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί τήρησης κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα αλληλόχρεου λογαριασμού από κοινού με τη στην Τράπεζα, δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί δεδομένου ότι οι ισχυρισμοί του δεν τεκμηριώνονται από κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. βεβαίωση της Τράπεζας από την οποία να προκύπτει η τήρηση κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα αλληλόχρεου λογαριασμού από κοινού με τη, αναλυτική κίνηση του εν λόγω λογαριασμού και σχετικό τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης από τα οποία να προκύπτει η κατάθεση που επικαλείται ότι πραγματοποίησε στις κ.λπ.). Ο προσφεύγων δεν γνωστοποιεί ούτε τον αριθμό του αλληλόχρεου λογαριασμού που, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, τηρούσε από κοινού με την ανωτέρω. Σημειώνεται ότι, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (άρθρο 62 ν. 4170/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 163) δεν προέκυψε ότι τηρήθηκε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (από 1/1/2017 έως 31/12/2018) οποιοσδήποτε τραπεζικός λογαριασμός μεταξύ του προσφεύγοντος και τηςς.

Πίστωση με α/αποσού 50.000,00€ στις

Επειδή, η προσκόμιση της αντιγράφου της εμπρόσθιας όψης της με αριθ. τραπεζικής επιταγής από το οποίο δεν είναι εμφανή ορισμένα στοιχεία (όπως ποσό και ημερομηνία) ενώ δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της πίσω όψης της ανωτέρω επιταγής από το οποίο θα προέκυπτε η κατάθεση της και είσπραξή της, ενώ σύμφωνα με την οικεία έκθεση απόψεων σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της επίμαχης επιταγής. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε το αντίγραφο του σχετικού τραπεζικού παραστατικού (κατάθεσης), από το οποίο θα δύνατο να συσχετιστεί η υπό έρευνα πίστωση με την κατάθεση της επιταγής ενώ από την αναλυτική κατάσταση με τα αξιόγραφα (λογ. 31) που έλαβε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (από 1/1/2017 έως 31/12/2018), η οποία τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου, προκύπτει ότι η υπ' αριθ. επιταγή εξοφλήθηκε στις και όχι στις που είναι η ημερομηνία της υπό κρίση πίστωσης.

Σχετικά με τις πιστώσεις χρηματικών ποσών που περιλαμβάνονται στον πίνακα 2 του αιτήματος για παροχή πληροφοριών και του ΣΔΕ με τίτλο «Καταθέσεις μετρητών»

Πιστώσεις με α/α ποσού 6.000,00€ στις, α/αποσού 20.000,00€ στις και α/αποσού 5.000,00 στις

Επειδή, από την προσκόμιση, με την υπό κρίση προσφυγή, των υπό κρίση τραπεζικών παραστατικών με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών» προκύπτει ότι αφορούν σε τρεις μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 26.000,00 € για το φορολογικό έτος 2017 και 5.000,00 € για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη την από έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 43) τα οικονομικά δεδομένα του προσφεύγοντος κατά την υπό έλεγχο περίοδο και το ύψος των κρινόμενων πιστώσεων καθώς και τα δεδομένα της λογικής και της κοινής πείρας, κρίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αιτιολογούνται και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τις εν λόγω πιστώσεις γίνονται αποδεκτοί.

Πίστωση με α/α ποσού 2.400,00€ στις

Επειδή, σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζεται το σχετικό τραπεζικό παραστατικό και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί.

Σχετικά με τις πιστώσεις χρηματικών ποσών που περιλαμβάνονται στον πίνακα 3 του αιτήματος για παροχή πληροφοριών και του ΣΔΕ με τίτλο «Μεταφορές μετρητών»

Πίστωση με α/α ποσού 30.000,00€ την

Επειδή, η προσκόμιση αντιγράφου τραπεζικού παραστατικού της με ημερομηνία και τραπεζικού παραστατικού της Τράπεζας με ημερομηνία, αποδεικνύει ότι η πίστωση έγινε από την ωστόσο δεν προκύπτει ότι τα χρήματα που έλαβε επεστράφησαν στην εν λόγω εταιρεία λόγω ακύρωσης της συναλλαγής, συνεπώς δεν διαφοροποιούνται οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Επιπλέον από τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία ήταν προμηθευτής του προσφεύγοντος και όχι πελάτης τα υπό κρίση έτη.

Πιστώσεις με α/α συνολικού ποσού 127.000,00€ το έτος 2017:

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεων του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου που εκδόθηκαν από τον έλεγχο, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία, ούτε γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ.171-172 και 308-311).

Σχετικά με τις πιστώσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 119.000,00€ το φορολογικό έτος 2018 που περιλαμβάνονται στον πίνακα 6 του αιτήματος για παροχή πληροφοριών (σελ. 173-175 της οικείας έκθεσης) και του ΣΔΕ με τίτλο «Μεταφορές και καταθέσεις επιταγών που προήλθαν από την εταιρία με επωνυμία

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν διαφοροποιούνται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σε σχέση με αυτούς που παρατέθηκαν στο πλαίσιο των έγγραφων απόψεων του κατά του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου, δεν προσκομίζονται νέα αποδεικτικά στοιχεία πλην αντιγράφων

του σώματος (και οι δύο όψεις) δώδεκα (12) επιταγών που εξέδωσε σε διαταγή της εταιρίας με επωνυμία, η προσκόμιση των οποίων ωστόσο όχι μόνο δεν διαφοροποιεί αλλά επιβεβαιώνει περαιτέρω τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί μη επιστροφής των χρημάτων που έλαβε από την ανωτέρω εταιρία, καθώς και την αντιφατικότητα και πλήρη ανακρίβεια των ισχυρισμών του περί επιστροφής των χρημάτων δεδομένου ότι από την πίσω όψη των επιταγών που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι εν τέλει δεν πληρώθηκαν λόγω ελλείψεως επαρκούς διαθέσιμου υπολοίπου (κεφαλαίων) κατά την εμφάνισή τους, ενώ περαιτέρω στην τελευταία στήλη με τίτλο «Κατάσταση» του πίνακα που παρατίθεται στη σελίδα 116 της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής αναγράφεται για κάθε επιταγή: «Επεστράφη». Επισημαίνεται επίσης ότι, δεν τέθηκαν εκ νέου από τον προσφεύγοντα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει τυχόν αντικατάσταση των επιταγών και εξόφλησή τους ή επιστροφή των χρημάτων από μέρους του προς την παραπάνω εταιρία με άλλο τρόπο (π.χ. τραπεζική μεταφορά) και ως εκ τούτου παραπέμπουμε στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (σελ.173-175 και 312-313) .

11.Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 58 και 58^Α του ΚΦΔ

Επειδή στο άρθρο 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στο άρθρο 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται (όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 116-118 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) ότι δεν υφίσταται ανακρίβεια των δηλώσεων ΦΠΑ και μη νομίμως του καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος και διαφορά ΦΠΑ για τα έτη 2017 και 2018 και ως εκ τούτου τα σχετικά πρόστιμα του 58 και του 58^Α του ΚΦΔ μη νόμιμα καταλογίστηκαν.

Επειδή, εν προκειμένω, οι υποβληθείσες δηλώσεις κρίθηκαν ανακριβείς, ορθώς επιβλήθηκαν οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και

A) την επικύρωση των με αριθ. προσβαλλόμενων πράξεων και

B) την τροποποίηση των με αριθ. προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

A) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος-Φορολογικό έτος 2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	166.178,07 €	157.598,07 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	83.089,04 €	78.799,04 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	40.177,78 €	37.577,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	289.444,89 €	273.974,89 €

Β) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2018:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	635.869,97 €	634.219,97 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	317.934,99 €	317.109,99 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	145.690,74 €	145.190,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.099.495,70 €	1.096.520,70 €

Γ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α- Χρήση 2017:

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	29.084,79 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	29.084,79 €

Δ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α- Χρήση 2018:

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	235.866,22 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	235.866,22 €

Ε) Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ- Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: **400,00 €**

ΣΤ) Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθ. 54 του ΚΦΔ- Φορολογικό έτος 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: **1.200,00 €**

Ζ) Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ- Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: **11.799,98 €**

Η) Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής προστίμου του άρ. 58Α του ΚΦΔ- Φορολογικό έτος 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: **98.610,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.