



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11.11.2024

Αριθμός απόφασης: 2990

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & 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 Α' 20),

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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) (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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ:

-της υπ' αριθ./20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014,

-της υπ' αριθ./20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,

-της υπ' αριθ./20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ιατρού με ειδικότητα), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /20.5.2024 Πράξη Οριστικού Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Πρόστιμο Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.334,25€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 6.401,10€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 591,16€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 12.326,51€.

β) Με την υπ' αριθ. /20.5.2024 Πράξη Οριστικού Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Πρόστιμο Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 11.146,06€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.573,03€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 487,11€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 17.206,20€.

γ) Με την υπ' αριθ. /20.5.2024 Πράξη Οριστικού Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Πρόστιμο Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 6.372,09€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.186,05€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 203,15€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 9.761,29€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 17.5.2024 εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ στην οποία αποτυπώνονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ. /13.12.2023 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /19.7.2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Βάσει της υπ' αριθμ. /22.02.2019 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του έλεγχος φορολογίας εισοδήματος- ΚΦΑΣ- ΕΛΠ και εκδόθηκαν α) η με αριθμό /04.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, β) η με αριθμό /04.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ επιβολής προστίμου Φορολογικού έτους 2014, φορολογικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, γ) η με αριθμό /04.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ επιβολής προστίμου Φορολογικού έτους 2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2015- 31/12/2015, δ) η με αριθμό /04.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και ε) με αριθμό

...../04.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013.

Κατά των ως άνω πράξεων ο υπόχρεος άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09.01.2020 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή με τη με αριθμό/30.09.2020 απόφαση για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΔ που ορίζουν τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, δεν εκδόθηκε μία ενιαία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ανά χρήση) περιέχουσα προσδιορισμό ίδιας και αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης για τον κάθε σύζυγο ξεχωριστά που να κοινοποιηθεί σε κάθε σύζυγο ξεχωριστά, αλλά εκδόθηκαν πράξεις για τις κρινόμενες χρήσεις για κάθε σύζυγο, στις οποίες περιλαμβάνονται τα εισοδήματα ενός εκάστου εξ' αυτών.

Σε συμμόρφωση με την ως άνω Απόφαση της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ η υπ' αριθ./27.10.2020 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε εν νέου έλεγχος φορολογίας εισοδήματος- ΚΦΑΣ- ΕΛΠ προκειμένου να αρθεί η ως άνω τυπική πλημμέλεια. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου εκδόθηκαν α) η με αριθ. .../ 26-1-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, β) η με αριθ./ 26-1-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, γ) η με αριθ./ 26-1-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, οι οποίες είναι κοινές για τους δύο συζύγους καθώς και δ) η με αριθ./ 26-1-2021 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013, και ε) η με αριθ. .../ 26-1-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, χρήσης 2019, οι οποίες αφορούν μόνο στον προσφεύγοντα.

Κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29.04.2021 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε μερικώς δεκτή με τη με αριθμό/22.10.2021 απόφαση με την οποία ορίστηκε η τροποποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή ως προς τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθ./22.12.2021 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο στη συνεδρίαση της 12ης Ιανουαρίου 2023 αποφάσισε να δεχτεί την προσφυγή ως προς την φορολογία εισοδήματος. Ειδικότερα το δικάσαν δικαστήριο ακύρωσε την/22.10.2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κατά το ως άνω μέρος και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί, ως προς το μέρος αυτό, ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος. Διέταξε δε το χωρισμό του δικογράφου, ως προς το μέρος των .../26.01.2021 και .../26.01.2021 πράξεων επιβολής προστίμου και όρισε νέα δικάσιμο για το χωρισμό των υποθέσεων αυτών την 7η Δεκεμβρίου 2023. Η απόφαση αυτή δημοσιεύθηκε στο Ηράκλειο στις 19.07.2023 και έλαβε αριθμό/2023.

Κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθμό/13-12-2023 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, μαζί με τη με αριθμό πρωτ./14-12-2023 γνωστοποίηση φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1073/2018, προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (ήδη ν.5104/2024), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018. Παράλληλα του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων

φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Ταυτόχρονα, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14, 27 και 29 του ν.4987/2022 (ήδη ν.5104/2024), ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, τα οποία είχε λάβει για έκδοση φωτοαντιγράφων και δεν τα είχε επιστρέψει, προκειμένου να γίνουν οι προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος την ως άνω πρόσκληση του ελέγχου, προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία στις 09.02.2024 στον έλεγχο κατόπιν προγραμματισμένου ραντεβού και για την απόδειξη τούτων συντάχθηκε και υπογράφηκε το πρακτικό συνάντησης και απόδειξη παραλαβής- κατάσχεσης λογιστικών αρχείων, βιβλίων και εγγράφων. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ. /12.4.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τις φορολογικές περιόδους 2013, 2014 και 2015 επί των οποίων ο προσφεύγων εξέφρασε τις απόψεις του με το υπ' αριθ. πρωτ. /2.5.2024 έγγραφο υπόμνημα το περιεχόμενο του οποίου είναι όμοιο με αυτό της υπό κρίση ενδικοφανούς.

Ο έλεγχος, αφού απέρριψε τα διαλαμβανόμενα στο ανωτέρω για τους λόγους που ενδελεχώς αναφέρονται στις σελίδες 43- 58 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προχώρησε στην έκδοση των υπ' αριθ. /20.5.2024, /20.5.2024 και /20.5.2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων. Συνεπώς τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος, όπως διέταξε, με την υπ' αριθμ. /2023 απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιστραφεί νομιμοτόκως οιοδήποτε ποσό έχει καταβάλει προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ένσταση παραγραφής για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014.
2. Πλημμελής- λανθασμένη και άκυρη- αυθαίρετη η επιβολή προσδιορισμού διόρθωσης εισοδήματος.
3. Μη νόμιμη κατάσχεση των βιβλίων και λοιπών στοιχείων.
4. Μη νόμιμες- ακυρωτέες οι πράξεις επιβολής προστίμου και επιβολής πρόσθετου διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και φόρου εισοδήματος και η από 26.1.21 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση ποσό 20.000 € φερόμενο ως προσαύξηση περιουσίας.
5. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί διαπίστωσης και καταλογισμού λογιστικών διαφορών, αναφορικά με τις δαπάνες βενζίνης που διενήργησε ο προσφεύγων λόγω χρήσης του Ι.Χ. της συζύγου του και την δαπάνη αγοράς ηλιακού θερμοσίφωνα.
6. Εσφαλμένος υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
7. Άκυρη- αυθαίρετη, άλλως πλημμελής η πράξη προσδιορισμού του εισοδήματος ακινήτων.
8. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.).
9. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.). Παραβίαση του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του ως άνω νόμου με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 6 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

...

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ (άρθρο 37 του νέου ΚΦΔ):

«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. [...]

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...]

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. ...».

Επειδή, οι αρχικές υπ' αριθ./4.12.2019 και/4.12.2019 πράξεις, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, εκδόθηκαν εντός του αρχικού χρόνου πενταετούς παραγραφής που θέτουν τόσο ο προϊσχύων Κ.Φ.Ε. όσο και ο Κ.Φ.Δ. δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή, εν συνεχεία, οι υπ' αριθ./26.1.2021 και/26.1.2021 πράξεις, οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, εκδόθηκαν σε συμμόρφωση με την με αριθ./30.9.2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, και σε κάθε περίπτωση εντός της ενιαύσιας προθεσμίας που θέτει τόσο το άρθρο 84 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. όσο και το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή, και ως προς τις προσβαλλόμενες υπ' αριθ./20.5.2024 και/20.5.2024 Οριστικές Πράξεις δεν τίθεται θέμα παραγραφής καθώς αυτές εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της ενιαύσιας προθεσμίας, που τίθεται από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις, από την υπ' αριθ./2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία δημοσιεύθηκε την 19.7.2023.

Κατόπιν των ανωτέρω, η ένσταση του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23§2 περ. α του ΚΦΔ ως ίσχυε:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 14.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24§§1, 3 και 4 του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα

του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 25 του ΚΦΔ με τίτλο «Είσοδος σε εγκαταστάσεις»:

«6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.»

Επειδή στο άρθρο 21 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. ιβ' του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Επειδή στο άρθρο 31 παρ. 1 του προϋσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) ορίζονται τα εξής: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω όπως αναφέρεται και ανωτέρω στο ιστορικό της παρούσας απόφασης κατόπιν της υπ' αριθ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση, εκδόθηκε η με αριθμό/13-12-2023 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, μαζί με τη με αριθμό πρωτ./14-12-2023 γνωστοποίηση φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1073/2018, προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (ήδη ν.5104/2024), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018. Ταυτόχρονα, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14, 27 και 29 του ν.4987/2022 (ήδη ν.5104/2024), ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος την ως άνω πρόσκληση του ελέγχου, προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία στις 09.02.2024 στον έλεγχο κατόπιν προγραμματισμένου ραντεβού και για την απόδειξη τούτων συντάχθηκε και υπογράφηκε το πρακτικό συνάντησης και απόδειξη παραλαβής- κατάσχεσης λογιστικών αρχείων, βιβλίων και εγγράφων.

Επειδή, συνεπώς, από τον συνδυασμό όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Ελεγκτική Αρχή κατακρατά τα βιβλία του, ήτοι ουσιαστικά τα έχει κατασχέσει, χωρίς να τα επιστρέψει μέχρι σήμερα αλλά και χωρίς να του έχει παραδώσει κάποιο έγγραφο παράδοσης άλλως κατάσχεσης, και επιπλέον χωρίς να έχει αποδεχθεί τέτοια ενέργεια, αλλά ούτε και υπέγραψε ποτέ κάποιο έγγραφο για την κατάσχεση αυτή προβάλλεται αβάσιμα, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, ο παρών έλεγχος υιοθέτησε το πόρισμα της υπ' αριθ./22.10.2021 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, και συγκεκριμένα προσδιόρισε απόκρυψη φορολογητέας ύλης ποσού 11.252,15 € κατά τη χρήση 2013, 47,34 € κατά τη χρήση 2014 και 3.482,00 € κατά τη χρήση 2015, ενώ προσδιορίστηκαν και λογιστικές διαφορές ποσού 5.156,10 €, 795,03€ και 14.233,15 €, αντίστοιχα, για τις ανωτέρω περιόδους.

Βάσει των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος διαμορφώθηκαν ως εξής:

Χρήση	1.1.2013- 31.12.2013	1.1.2014- 31.12.2014	1.1.2015- 31.12.2015
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	10.398,09	17.030,27	8.633,00
Πλέον αποκρυβέντα- μη εμφανισθέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών (διαφορά μεταξύ των καταχωρηθέντων εσόδων στα βιβλία και των δηλωθέντων στο Ε3 των δηλώσεων)	11.252,15	47,34	3.482,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων (ελέγχου) παροχής υπηρεσιών	21.650,24	17.077,61	12.115,00
Γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου			

	21.650,24	17.077,61	12.115,00
Πλέον προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη και άγνωστη πηγή (αρ. 21 παρ. 4 ν. 4172/2013)		20.000,00	

Κατόπιν των ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών και της αποκρυσταλλώσεως ύλης, κατά περίπτωση, ως εξής:

Χρήση	1.1.2013-31.12.2013	1.1.2014-31.12.2014	1.1.2015-31.12.2015
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων (ελέγχου) από ατομική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος	21.650,24	17.077,61	12.115,00
Μείον δαπάνες χρήσης	8.080,76	16.346,69	14.233,15
Πλέον λογιστικές διαφορές	5.156,10	795,03	14.233,15
Καθαρό εισόδημα (ελέγχου) από ελευθέριο επάγγελμα	18.725,58	1.525,95	4.415,24
Καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα που δηλώνεται	2.317,33	683,58	-13.299,91
Διαφορά	16.408,25	842,37	17.715,15

Επειδή, με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ. /12.4.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τις φορολογικές περιόδους 2013, 2014 και 2015 επί των οποίων ο προσφεύγων εξέφρασε τις απόψεις του με το υπ' αριθ. πρωτ. /2.5.2024 έγγραφο υπόμνημα το περιεχόμενο του οποίου είναι όμοιο με αυτό της υπό κρίση ενδικοφανούς. Ο έλεγχος, αφού απέρριψε τα διαλαμβανόμενα στο ανωτέρω για τους λόγους που ενδελεχώς αναφέρονται στις σελίδες 43- 58 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προχώρησε στην έκδοση των υπ' αριθ. /20.5.2024, /20.5.2024 και /20.5.2024 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων. Συνεπώς, ο έλεγχος εφάρμοσε τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. /2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου κι εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Προσδιορισμού απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπ' αριθ. /29.4.2021 ενδικοφανή του αμφισβήτησε τον ανωτέρω προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές προβάλλοντας ταυτόσημους ισχυρισμούς με αυτούς της υπό κρίση προσφυγής, οι οποίοι έγιναν μερικώς δεκτοί από την Υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. /22.10.2021 Απόφαση, η οποία όπως προαναφέρθηκε ελήφθη υπόψη από τον παρόντα έλεγχο, ενώ ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει ουδέν νεότερο, ενώ γνωρίζει τους λόγους απόρριψης των ισχυρισμών του.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου προβλήθηκε αυτούσιος στην υπ' αριθ. /29.4.2021 ενδικοφανή προσφυγή και έγινε δεκτός με την υπ' αριθ. /22.10.2021 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, την οποία ο παρόν έλεγχος έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς εκ νέου.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για την κατάθεση ποσού 20.000,00 €, την 2.4.2014 και την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, προβλήθηκαν αυτούσιοι στην υπ' αριθ. /29.4.2021 ενδικοφανή προσφυγή και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα με την υπ' αριθ. /22.10.2021 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία όπως προαναφέρθηκε ελήφθη υπόψη από τον παρόντα έλεγχο, ενώ ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει ουδέν νεότερο, ενώ γνωρίζει τους λόγους απόρριψης των ισχυρισμών του. Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί προβάλλονται αλυσιτελώς εκ νέου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση α) της υπ' αριθ. /20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ β) της υπ' αριθ. /20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και γ) της υπ' αριθ. /20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου και της συζύγου του - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2014

Διαφορά φόρου	5.334,25
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	6.401,10
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	591,16
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	12.326,51

(Ως η με αριθ. /20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014)

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά φόρου	11.146,06
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	5.573,03
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	487,11
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	17.206,20

(Ως η με αριθ. /20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2014)

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου	6.372,09
---------------	----------

Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	3.186,05
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	203,15
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.761,29

(Ως η με αριθ./20.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2015)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

α/α

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.