



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.01.2023
Αριθμός απόφασης: 211

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 **29.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου ΘΗΒΑΣ, οδός, κατά

- Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

- Της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

- Της με ημερομηνία θεώρησης 29.07.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

- Της με ημερομηνία θεώρησης 29.07.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.

- Του με αριθμό /2022 εγγράφου γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 92.714,16 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 46.357,08 € και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.344,27 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 147.415,51 €.

- Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 28.677,55 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 14.338,78 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 43.016,33 € .

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.07.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

- Επιπλέον, με την υπ' αριθ. πρωτ./01.08.2022 Γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς γνώρισε στον προσφεύγοντα ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016, προέκυψε κατά τον έλεγχο φόρος ποσού 43.016,33 € και συνεπώς, το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προαναφερθείσας διαχειριστικής περιόδου, που περιέλαβε στη με αριθμό/01.03.2017 δήλωσή του, θα πρέπει να τροποποιηθεί, υποβάλλοντας τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Ειδικότερα:

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 27.07.2022 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ./16.06.2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, τα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκαν όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία σε συνάρτηση με την υπ' αριθ. πρωτ./31.01.2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών - μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών ως εξής:

α) Από τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των εκδοθέντων τιμολογίων για πώληση αγαθών και σύμφωνα με τον πίνακα αποκλίσεων εσόδων του συστήματος TAXIS (Συγκεντρωτικές Καταστάσεις άρθρου 14 παρ. 3 του ν.4174/2013 - ΜΥΦ) προέκυψαν οι διαφορές (αποκλίσεις εσόδων) που παρουσιάζονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

		ΔΗΛΩΣΗ ΠΕΛΑΤΗ			ΔΗΛΩΣΗ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ			ΔΙΑΦΟΡΑ	
ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	Φ/Σ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	Φ/Σ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....	226.172,00	29.402,36	13	13.140,00	1.708,20	13	213.032,00	27.694,16

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα προοδευτικά αθροίσματα του τηρούμενου Βιβλίου Εσόδων Εξόδων, τα οποία έχουν μεταφερθεί και στην υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, ανέρχονται στο ποσό 13.140,00 €. Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών αλλά και την υπ' αριθ. πρωτ./31.01.2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ο αντισυμβαλλόμενος έχει πραγματοποιήσει αγορές από την επιχείρηση του προσφεύγοντος ύψους 226.172,00 €, έχοντας λάβει 530 παραστατικά από τον προσφεύγοντα. Από τις καταχωρίσεις στα βιβλία της οντότητας φαίνεται να εξέδωσε 35 παραστατικά, από τα οποία 3 ακυρώθηκαν.

Με βάση τα παραπάνω το ποσό των 213.032,00 € προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος βάσει ελέγχου.

β) Από τον έλεγχο των δαπανών για το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκαν δαπάνες συνολικού ποσού 972,36 € που δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις - κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2012. Ειδικότερα, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των παραστατικών που προσκομίστηκαν και των στοιχείων που καταχωρήθηκαν στα βιβλία εξόδων, δαπάνες καθαρής αξίας 790,55 € πλέον Φ.Π.Α. 181,81 €, οι οποίες αφορούσαν καύσιμα, δεν είναι δυνατό να εκπέσουν, εφόσον δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αιτιολογούν την καταχώρισή τους στα βιβλία κι επομένως προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με την από 27.07.2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, τα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Δηλωθέντα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	13.140,00
ΠΛΕΟΝ διαφορές χονδρικών πωλήσεων	213.032,00
ΠΛΕΟΝ Λοιπά έσοδα	1.456,58
Σύνολο εσόδων αγροτικής δραστηριότητας	227.628,58
ΜΕΙΟΝ ενοίκιο	-100,00
ΜΕΙΟΝ διάφορα έξοδα βάσει ελέγχου	-5.941,56
ΜΕΙΟΝ κόστος πωληθέντων	-0,00
Σύνολο δαπανών βάσει ελέγχου	-6.041,56

Σύνολο καθαρών φορολογητέων κερδών	221.587,02
------------------------------------	------------

- Η υπ' αριθμ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος της από 27.07.2022 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι εκροές και ο φόρος εκροών, καθώς και οι εισροές και ο φόρος εισροών, βάσει των εισροών που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος μείον εκείνες που δεν εκπίπτουν και αναφέρθηκαν παραπάνω, ως εξής:

Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ				Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ			
ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΕΙΣΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΕΙΣΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
13.140,00	1.708,20	6.236,14	1.464,03	226.172,00	29.402,36	5.445,59	1.282,03

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή της χρήσεως 2016, καθώς η επίδοση των πράξεων δεν έλαβε χώρα νόμιμα και εμπρόθεσμα.
- Η φορολογική αρχή έχει βάσει του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του και η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωση της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας. Με μια απλή επισκόπηση του Σημειώματος αποδεικνύεται ότι ελήφθησαν υπόψη και άλλα έγγραφα τα οποία δεν του επιδόθηκαν, με αποτέλεσμα να μην έχει την πλήρη εικόνα για να μπορέσει να ασκήσει τα δικαιώματά του ολοκληρωμένα.
- Η Φορολογική Διοίκηση δεν έλαβε υπόψη, ούτε κάνει μνεία των έγγραφων απόψεών του – αντιρρήσεων και για αυτό το λόγο πάσχουν από ακυρότητα και πρέπει να ακυρωθούν.
- Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, όταν ο έλεγχος αδικαιολόγητα, δεν πραγματοποιείται στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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.

...

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου δεν θυροκολλήθηκαν όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά στάλθηκαν ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.. Η εν λόγω συστημένη επιστολή με αριθμό αντικειμένου RE.....GR, εστάλη την 02.08.2022 και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ήτοι την 18.08.2022. Όπως προκύπτει από την ιστοσελίδα του ταχυδρομείου σχετικά με τον εντοπισμό αντικειμένου, η επιστολή παραδόθηκε στον προσφεύγοντα την 03.08.2022 και ώρα 13:05. Με βάση τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης κοινοποίησης των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 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, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., για τη χρήση 2016, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης, ήταν πενταετής και έληγε μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του

οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, ήτοι την 31/12/2022. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 29.07.2022 και εστάλησαν με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα την 02.08.2022, συνεπώς κοινοποιήθηκαν εντός της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«3. Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, εν προκειμένω, με το υπ' αριθ. πρωτ./28.06.2021 έγγραφο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό/16.06.2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς. Ο έλεγχος βασίστηκε στα βιβλία και παραστατικά εσόδων και εξόδων που ο ίδιος απέστειλε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κατόπιν κοινοποίησης της με αριθ. πρωτ./04.03.2022 πρόσκλησης, καθώς και στα ηλεκτρονικά αρχεία που έχει ο ίδιος αποστείλει στο σύστημα Taxis. Συγκεκριμένα, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, υποβλήθηκαν αποκλειστικά από τον προσφεύγοντα με τη χρήση της ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στον διαδικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. και συνεπώς είχε γνώση των καταχωρηθέντων στοιχείων. Όσον αφορά τις συναλλαγές που δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλομένους, και συγκεκριμένα για τις

αποκλίσεις των εσόδων τις οποίες, όπως αναφέρει, έλαβε υπόψη του ο έλεγχος και δεν του κοινοποιήθηκαν, ήταν ήδη ενήμερος από την υποβολή των συγκεντρωτικών δηλώσεων πελατών και δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε ενέργεια, ώστε αν πράγματι δεν ήταν πραγματικές να διορθωθούν. Τέλος, το με αριθ. πρωτ./2021 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών αφορά αίτημα της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας να της παρασχεθούν πληροφορίες για την πρόοδο του ελέγχου και όχι το αντίστροφο, καθώς και το με αριθ./11.11.2021 έγγραφο αφορούσε επίσης τον αντισυμβαλλόμενο Σάλτα Παναγιώτη, προκειμένου να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, και επομένως τα έγγραφα αυτά δεν αποτελούν στοιχεία τα οποία λήφθηκαν από αυτά δεδομένα ως τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., εξέδωσε το με αριθ. πρωτ./27.05.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την υπ' αριθ. πρωτ./15.06.2022 συστημένη επιστολή. Με τα ανωτέρω, γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι διαφορές φόρου και οι παραβάσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και κλήθηκε όπως εντός είκοσι (20) ημερών εκθέσει τις απόψεις του επ' αυτών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων και υπέβαλε τις απόψεις του στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με το με αριθ. πρωτ./24.06.2022 έγγραφό του, το οποίο προσκομίστηκε ανυπόγραφο. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το ανωτέρω έγγραφο, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 160 του Αστικού Κώδικα, τα ιδιωτικά έγγραφα για να είναι υποστατά και έγκυρα, απαιτείται η υπογραφή του εκδότη. Επιπλέον, οι απόψεις που υποβλήθηκαν με το ως άνω έγγραφο σχετίζονταν με το ύψος των δαπανών της δραστηριότητάς του, χωρίς να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους προέκυψαν οι διαφορές στα έσοδά του.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, 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 δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση

τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η με αριθμό/16.06.2021 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα. Στο πλαίσιο του ελέγχου στάλθηκε η με αριθ. πρωτ./04.03.2022 πρόσκληση προς τον προσφεύγοντα, προκειμένου εντός πέντε ημερών να προσκομίσει τα αναγκαία για τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις αρχεία (βιβλία και στοιχεία), έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία πληροφορία, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α, και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016. Ο προσφεύγων, απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία. Ο έλεγχος χρησιμοποιώντας κάθε νόμιμο και πρόσφορο μέσο, προκειμένου να συγκεντρώσει τις απαραίτητες πληροφορίες για τη διεξαγωγή του ελέγχου, αναζήτησε πληροφορίες μέσα από το σύστημα TAXIS και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών (άρθρου 14 παρ. 3 ν. 4174/2013 - ΜΥΦ), στις οποίες εντόπισε διαφορές μεταξύ των εσόδων της οντότητας του προσφεύγοντος και τις αγορές του μοναδικού αντισυμβαλλόμενου, Σάλτα Παναγιώτη. Στη συνέχεια, ο έλεγχος διενήργησε τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2016 πραγματοποιώντας τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται από την υπ' αριθμ. πρωτ. Α./23.7.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31,7.2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα, καθώς και τις φορολογητέες εκροές και εισροές, της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών - μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών που περιγράφονται στις σχετικές ενότητες των εκθέσεων ελέγχου. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος για να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία του ανακριβή, αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι η νομοθεσία που επικαλείται ο προσφεύγων (άρθρο 30 ν.2238/1994, άρθρο 30 Π.Δ. 186/92) δεν είναι η ισχύουσα, τα βιβλία του δεν κρίθηκαν ανακριβή, ο έλεγχος δε πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, και των ν.4172/2013 και ν.2859/2000, όπως ίσχυαν.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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 φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει η διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εν προκειμένω, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία, τα οποία να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29.07.2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29.09.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των υπ' αριθ. /2022 και /2022 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	7.966,62	221.593,68	221.593,68	213.627,06
	της συζύγου	4.500,00	4.500,00	4.500,00	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	467,07			92.714,16
	Χρεωστικό ποσό		92.247,09	92.247,09	
Προκαταβολή φόρου					

Φόρος που παρακρατήθηκε				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		46.357,08	46.357,08	46.357,08
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		8.344,27	8.344,27	8.344,27
Τέλος επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	467,07	467,07	467,07	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		147.415,51	147.415,51	147.415,51

- Η υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	13.140,00	229.172,00	229.172,00	216.032,00
Αξία φορολογητέων εισροών	6.236,14	5.445,59	5.445,59	790,55
Φόρος εκροών	1.708,20	29.792,36	29.792,36	28.084,16
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.004,75	1.114,81	1.114,81	889,94
Πιστωτικό υπόλοιπο	296,55	0,00	0,00	296,55
Χρεωστικό υπόλοιπο		28.677,55	28.677,55	28.677,55
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		14.338,78	14.338,78	14.338,78
Καταλογιζόμενο ποσό		43.016,33	43.016,33	43.016,33
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	296,55			296,55

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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