



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.03.2026

Αριθμός απόφασης: 434

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αριθ. πρωτ.

.....γνωστοποίησης μείωσης μεταφερόμενης ζημίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και την υπ' αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση μείωσης μεταφερόμενης ζημίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια δημητριακών (εκτός ρυζιού), οσπρίων και ελαιούχων σπόρων φόρος ποσού 7.247,57 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 3.623,79 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.437,29 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 12.308,65 €, κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά του αποτελέσματα (κέρδη) λογιστικών διαφορών ποσού 19.163,93 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ μειώθηκαν οι φορολογικές ζημιές του προσφεύγοντος από 16.979,21 € σε 1.778,93 €, κατόπιν προσθήκης στα φορολογικά του αποτελέσματα (ζημιές) λογιστικών διαφορών ποσού 15.200,28 €.

Με την με αριθ. γνωστοποίηση μείωσης μεταφερόμενης ζημίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ενημερώθηκε ο προσφεύγων ότι πρέπει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη που ακολουθούν το φορολογικό έτος 2020, καθόσον η ζημία 16.979,21 € που συμπεριέλαβε στην με αριθ. ... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 μειώθηκε από τον έλεγχο.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 10.2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ... εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων που του κοινοποιήθηκε σε πρώτο χρόνο είναι, σε κρίσιμα σημεία του, αόριστο με συνέπεια την αδυναμία του να τοποθετηθεί λυσιτελώς επ' αυτού. Παρότι, δε, υπέβαλε το υπόμνημά του προκειμένου να εγείρει τις αιτιάσεις του, η εν λόγω πλημμέλεια δεν έχει καλυφθεί. Η αοριστία

του Σημειώματος τον εμπόδισε να τοποθετηθεί λυσιτελώς επί των υποτιθέμενων ευρημάτων της φορολογικής αρχής και να αμφισβητήσει τα έωλα και ατεκμηρίωτα συμπεράσματά της. Κατά συνέπεια, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των ουσιωδών τύπων που καταστρώνονται στο άρθρο 33 του Κ.Φ.Δ. και, τελικά, κατά παράβαση των διαδικαστικών, εγγυητικών του δικαιωμάτων ως φορολογούμενου. Τυγχάνουν, λοιπόν, ακυρωτές.

2) Αντίστοιχη πλημμέλεια βαρύνει την έκθεση ελέγχου που του κοινοποιήθηκε. Η φορολογική διοίκηση έχει ερμηνεύσει και εφαρμόσει εσφαλμένα το κείμενο νομοθετικό πλαίσιο, ενώ έχει αντιληφθεί εσφαλμένα τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά.

- Κατά την ανάλυση των πορισμάτων της φορολογικής αρχής για το έτος 2019 παρατίθεται ένας πίνακας (Πίνακας 1), στον οποίο αναφέρονται διάφοροι προμηθευτές του, καθώς και τα παραστατικά που εξέδωσαν (βλ. σελ. 23 της Έκθεσης Ελέγχου). Η φορολογική αρχή καταλήγει στο έωλο συμπέρασμα ότι εξέπεσε παρανόμως ποσό 3.574,69 ευρώ (το οποίο δεν αντιστοιχεί καν στο ποσό του Πίνακα 1), χωρίς καν να εξηγήσει σε ποια έξοδα αφορά τούτο ή σε ποιο σημείο συνίσταται η, εκ μέρους του, παράβαση του άρθρου 21.1 ν. 4172/2013. Η φορολογική διοίκηση προσθέτει στα καθαρά κέρδη του επίμαχου έτους το ποσό των 3.574,69 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί, κατά τη γνώμη της, σε «δαπάνες καταναλωτικές προσωπικές».

- Αμέσως παρακάτω (βλ. σελ. 24-25 της Έκθεσης Ελέγχου), η φορολογική αρχή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το ποσό των 9.490,00 ευρώ που αντιστοιχεί σε δαπάνες-ενοίκια γης διότι «δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά». Σε κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου, όμως, δεν υπάρχει μνεία των αναγκαίων πληροφοριών που θα επέτρεπαν σε κάποιον να κατανοήσει σε ποιες ακριβώς δαπάνες αφορά η διαπίστωση της φορολογικής αρχής και τους λόγους που τα δικαιολογητικά που προσκόμισε (ως παραδέχεται η φορολογική αρχή βλ. σελ. 25 της Έκθεσης Ελέγχου) δεν ήταν επαρκή. Μάλιστα, στη σελ. 24 της Έκθεσης Ελέγχου, η φορολογική αρχή παραπέμπει, για τον λογαριασμό «Δαπάνες-Ενοίκια Γης» στην «παραπάνω αναλυτική κατάσταση των παραστατικών.». Τέτοια αναλυτική κατάσταση των σχετικών παραστατικών δεν υφίσταται, όμως, πουθενά στην έκθεση ελέγχου.

- Η φορολογική αρχή προσθέτει στα καθαρά κέρδη του επίμαχου έτους το ποσό των 1.059,30 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στον ΕΝΦΙΑ (βλ. σελ. 27-28 Έκθεσης Ελέγχου). Ούτε ο νόμος ούτε και η ΠΟΛ 1113/2015 διακρίνουν μεταξύ ατομικής επιχείρησης και φυσικού προσώπου ρυθμίζοντας το επίμαχο ζήτημα. Ως εκ τούτου, η κρίση της φορολογικής αρχής (η οποία παραδέχεται ότι πρόκειται για το ακίνητο που ιδιοχρησιμοποιείται για επαγγελματική στέγη) είναι εσφαλμένη και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να τροποποιηθούν αναλόγως.

- Η φορολογική αρχή προσθέτει στα καθαρά κέρδη του έτους 2019 το ποσό των 4.659,30 ευρώ, το οποίο περιγράφεται ως «ιδιόχρηση» (βλ. σελ. 28 της Έκθεσης Ελέγχου). Σημειώνει, δε, ότι από τις διατάξεις του άρθρου 39.2 του Κ.Φ.Ε. συνάγεται ότι «δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων (...).». Η αιτιολογία των προσβαλλομένων και η σύνδεση με το άρθρο 39.2 ΚΦΕ δεν φαίνεται να οδηγούν σε κάποιο υποστηρίξιμο συμπέρασμα. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στο τεκμαρτό εισόδημα και όχι στις εκπιπτόμενες δαπάνες (σε αυτές αναφέρεται η παράγραφος 3 της διάταξης). Έσφαλε, λοιπόν, και ως προς αυτό το σημείο η φορολογική αρχή.

- Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2020 η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 7.365,28 ευρώ, το οποίο θεώρησε

«δαπάνες καταναλωτικές προσωπικές» (βλ. σελ. 29 της Έκθεσης Ελέγχου). Ειδικά ως προς αυτήν την κατηγορία λογιστικών διαφορών, αξίζει να τονιστεί ότι η διοίκηση δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό των 2.620,98 ευρώ (βλ. Πίνακας 2, σειρά 12), το οποίο αντιστοιχεί στην αγορά των ελαστικών του τρακτέρ που χρησιμοποιεί για την επαγγελματική του δραστηριότητα.

- Η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 7.835,00 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε δαπάνες γης (βλ. σελ. 31-32 της Έκθεσης Ελέγχου). Τούτες οι διαπιστώσεις βαρύνονται με τις ίδιες ακριβώς πλημμέλειες που επισημάνθηκαν αναφορικά με το έτος 2019.

Ως προς την με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση μείωσης μεταφερόμενης ζημίας

Επειδή, με το άρθρο 72 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας» 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο σ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη. Άρθρο 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος, β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων, δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα Α' του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων, κατά την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α) και β), στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, στο Παράρτημα Α του Κ.Φ.Δ. απαριθμούνται με τρόπο περιοριστικό τα λοιπά δημόσια έσοδα για τα οποία εφαρμόζεται ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77), β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020 (Α' 148).»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, πληροφοριακή καλείται η πράξη με την οποία η Διοίκηση γνωστοποιεί τις απόψεις της για την έννοια και την έκταση εφαρμογής φορολογικής διάταξης. Είθισται οι πληροφοριακές πράξεις να εκδίδονται κατόπιν αιτήσεων των ενδιαφερομένων, μη υποβληθεισών κατ' ειδική διαδικασία του νόμου. Οι πληροφοριακές πράξεις στερούνται εκτελεστότητας και συνεπώς δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή και ένδικη προσφυγή καθώς δι' αυτών δεν επέρχεται μονομερώς μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Επειδή, απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ. γνωστοποίησης μείωσης μεταφερόμενης ζημίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, διότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, καθώς συνιστά έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, δίχως να έχει προηγηθεί ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών, ως εκ τούτου δεν παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες έχουν επέλθει ήδη με την έκδοση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

Κατόπιν των ανωτέρω, απαραδέκτως ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ. γνωστοποίησης μείωσης μεταφερόμενης ζημίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν.5104/2024, προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που

προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣΤΕ ΟΛ 4447/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο, ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του για να υποβάλει εγγράφως στην ελεγκτική αρχή τις απόψεις του. Επί αυτού ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα διατυπώνοντας τις αιτιάσεις του (σελ. 35-38 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), οι οποίες λήφθηκαν υπόψη (σελ. 38-39 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) «Ως προς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου αναφορικά με τα σχετικά διαλαμβανόμενα στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο υποβολής απόψεων-αντιρρήσεων ως προς το με αριθμό κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος: ... Κατόπιν αυτών τροποποιούνται τα αποτελέσματα του ελέγχου, ανά φορολογική περίοδο».

Επειδή, το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων, είχε συνολική έκταση 28 σελίδων και ειδικότερα στις σελίδες 8-18 υπήρχε πλήρης και αναλυτική αναφορά των λογιστικών διαφορών που διαπίστωσε η ελέγχουσα φορολογική αρχή (ενότητα 2.5 Λογιστικές διαφορές – αναμόρφωση αποτελεσμάτων και ενότητα 2.6 Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και αόριστου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. ...».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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. ...»

Επειδή, 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. 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, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών, η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίζεται ότι: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 , ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. ...

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά): αα) ο φόρος εισοδήματος, ββ) το τέλος επιτηδεύματος, γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των του Ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών. δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ... Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων. Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.). Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013 , κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν. 1249/1982. Ειδικότερα, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα στο σύνολό του ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. ...

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. ...»

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013, ως ίσχυε τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, οριζόταν ότι: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. ... 2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο. Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική

επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1069/23.03.2015 διευκρινίζεται ότι: «... Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, στη σελίδα 23 της έκθεσης ελέγχου το ποσό 3.574,69 € για το φορολογικό έτος 2019 αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (συνεργείο αυτοκινήτων χωρίς αναφορά αριθμού κυκλοφορίας, τηλεόραση, πέλετ, εξοπλισμός σπιτιού) και αυτά αφορούν τις δαπάνες 1-11 του πίνακα 1 που αναφέρει ο προσφεύγων (967,68 € + 266,11 € + 13,71 € + 63,71 € + 20,71 € + 838,71 € + 91,21 € + 120,97 € + 147,04 € + 141,10 € + 903,74 € = 3.574,69 €). Ήτοι αφορά δαπάνες που ανήκουν στην κατηγορία του άρθρου 23 παρ. ιβ του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου σε συνδυασμό με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν, δεν αφαιρούνται ως επιχειρηματική δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους του από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός του (για τις δαπάνες ποσού 3.574,69 €) απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ο ίδιος επιμέρους ισχυρισμός απορρίπτεται και για το φορολογικό έτος 2020 καθόσον ποσό 7.365,28 € αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (συνεργείο αυτοκινήτων χωρίς αναφορά αριθμού κυκλοφορίας, τηλεόραση, πέλετ, εξοπλισμός σπιτιού), ενώ και ο ισχυρισμός του για το ποσό των 2.620,98 €, το οποίο ως ισχυρίζεται αντιστοιχεί στην αγορά των ελαστικών του τρακτέρ που χρησιμοποιεί για την επαγγελματική του δραστηριότητα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος καθόσον σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου στο ΤΠΔΑ εκδόσεως του δεν αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου.

Σχετικά με το ποσό των 9.490,00 € που αντιστοιχεί σε δαπάνες – ενοίκια γης και ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν υπάρχει μνεία των αναγκαίων πληροφοριών που θα επέτρεπαν σε κάποιον να κατανοήσει σε ποιες ακριβώς δαπάνες αφορά η διαπίστωση της φορολογικής αρχής και τους λόγους που τα δικαιολογητικά που προσκόμισε δεν ήταν επαρκή, αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι:

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019 (σελ. 25 οικείας έκθεσης ελέγχου) ότι «Από τον έλεγχο που διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε ποσό ύψους 17.965,00 €, που αφορά δαπάνες-ενοίκια γης, οι οποίες έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν και μέρος αυτών ποσού ύψους 9.490,00 € δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...»

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2020 (σελ. 30 οικείας έκθεσης ελέγχου) ότι «Από τον έλεγχο που διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε ποσό ύψους 24.860,00 €, που αφορά δαπάνες-ενοίκια γης, οι οποίες έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν και μέρος αυτών ποσού ύψους 7.835,00 € δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...»

Όσον αφορά και τα δύο φορολογικά έτη περαιτέρω αναφέρονται (σελ. 25-26 και 31-32 οικείας έκθεσης ελέγχου) ότι «Μετά από αίτημα παροχής πληροφοριών της Υπηρεσίας μας, δεδομένου ότι σχετικά με την δαπάνη μίσθωσης αγροτεμαχίων ότι είχε προσκομιστεί αρχικά από τον ελεγχόμενο δεν κάλυπτε τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμφάνιζε συνάφεια με την βάση δεδομένων του ΟΠΕΚΕΠΕ, προσκομίσθηκαν εκ νέου για ένα μέρος των μισθώσεων, οι ελάχιστες απαιτούμενες πληροφορίες (Υ/Δ με στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, πληρωμές-καταθετήρια ενοικίων, αγροτική έκταση, ποσό ενοικίου κατ' έτος, χρονική περίοδος μίσθωσης) χωρίς και πάλι να προκύπτει συνάφεια με την βάση δεδομένων του ΟΠΕΚΕΠΕ ενώ δεν προσκομίσθηκαν χειρόγραφα μισθωτήρια, προκειμένου να αποδειχθεί με τον τρόπο αυτό η πραγματική σχέση μίσθωσης (μισθωτής-εκμισθωτής) και οι πραγματικές δαπάνες ενοικίου αγροτεμαχίων, καθώς καταχωρίζονται ως δαπάνη με βάση τα μισθωτήρια. Από την επεξεργασία των στοιχείων που προσκομίσθηκαν και διασταύρωσή τους με στοιχεία των συμβαλλόμενων μερών (μισθωτής), ο έλεγχος αποδέχεται ως πραγματικές συναλλαγές τεκμηριωμένες με κατάλληλα παραστατικά στοιχεία προς απόδειξη και θεμελίωση αυτών μόνο αυτές για τις οποίες προκύπτουν οι απαιτούμενες πληροφορίες που θα έπρεπε να περιληφθούν σε ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ποσού ύψους 8.475,00 € (φορολογικό έτος 2019) και 17.025,00 € (φορολογικό έτος 2020). Συνεπώς συναλλαγές ποσού ύψους 9.490,00 € (φορολογικό έτος 2019) και 7.835,00 € (φορολογικό έτος 2020) για τις οποίες δεν αποδεικνύεται με σαφήνεια η πραγματική σχέση μίσθωσης (μισθωτής-εκμισθωτής) και η παραγωγικότητα της δαπάνης δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. ...» Εν συνεχεία, παρατίθεται και αναλυτικά η κατάσταση των ενοικίων:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΟΙΚΙΩΝ 2019 (ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ)		
A/A	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΞΙΑ
1		225,00
2		300,00
3		250,00
4		810,00
5		570,00
6		960,00
7		585,00
8		360,00
9		500,00
10		620,00

11	.....	225,00
12	.....	100,00
13	.....	450,00
14	.....	200,00
15	.....	90,00
16	.....	360,00
17	.....	600,00
18	.....	815,00
19	.....	820,00
20	.....	650,00
ΣΥΝΟΛΟ		9.490,00

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΟΙΚΙΩΝ 2020 (ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ)		
Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΞΙΑ
1		250,00
2		900,00
3		570,00
4		570,00
5		670,00
6		100,00
7		800,00
8		500,00
9		250,00
10		650,00
11		500,00
12		225,00
13		100,00
14		650,00
15		100,00
16		400,00
17		600,00
ΣΥΝΟΛΟ		7.835,00

Συνεπώς, αναφέρονται αναλυτικά τόσο οι λόγοι απόρριψης όσο και οι συμβαλλόμενοι ως εκ τούτου οι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Σχετικά με το ποσό των 1.059,30 € για το φορολογικό έτος 2019, η ελέγχουσα φορολογική αρχή αναφέρει ότι ο προσφεύγων εξέπεσε ποσό ύψους 1.059,30 €, που αφορά ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται, ωστόσο καθόσον τα εμπράγματα δικαιώματα πλήρους κυριότητας του ακινήτου ανήκουν στο φυσικό πρόσωπο που ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο για επαγγελματική στέγη, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. βαρύνει το φυσικό πρόσωπο και όχι την ατομική επιχείρηση, συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της. Η εν λόγω αιτιολογία της φορολογικής αρχής ωστόσο δεν ευσταθεί. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών κατά τον χρόνο που καταβάλλεται και καθόσον το ακίνητο

ιδιοχρησιμοποιείται ως αποδέχεται η ελέγχουσα φορολογική αρχή, ο προσφεύγων δύναται να το εκπέσει. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019 γίνεται αποδεκτός. Ωστόσο, το ποσό των 1.059,30 € αφορά τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2018. Ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το έτος 2019 ανέρχεται σε 913,62 € (κύριος φόρος 1.142,02 € μείον έκπτωση φυσικού προσώπου 228,40 €, ανέρχεται σε ποσοστό 20% σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2^Α του ν. 4223/2013). Από αυτό το ποσό πρέπει να αφαιρεθεί ο φόρος που ανήκει στα ΑΤΑΚ(φόρος 5,84 €, κατηγορία ακινήτου οικοπέδο), ... (φόρος 32,72 €, κατηγορία ακινήτου αποθήκη που έχει ίδιο έτος κατασκευής με την κατοικία) και (φόρος 221,31 €, κατηγορία ακινήτου κατοικία). Συνεπώς ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το έτος 2019 που μπορεί να εκπέσει ο προσφεύγων ανέρχεται σε 705,72 € (1.142,02 € - 5,84 € - 32,72 € - 221,31 € = 882,15 € - (έκπτωση φυσικού προσώπου 882,15 € * 20% = 176,43 €) = 705,72 €).

Σχετικά με το ποσό των 4.659,30 € ο προσφεύγων αναφέρει ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται στο τεκμαρτό εισόδημα και όχι στις εκπιπτόμενες δαπάνες. Η ελέγχουσα φορολογική αρχή αναφέρει ότι ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2019 εξέπεσε ποσό ύψους 4.659,30 € από ιδιόχρηση προσαυξάνοντας τα έξοδά του ισόποσα, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013.

Επειδή, τα τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση δεν πρέπει να επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς σε αντίθετη περίπτωση θα οδηγούσαν σε μια πλασματική διόγκωση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης και κατ' επέκταση σε μια πλασματική εικόνα σε ότι αφορά το μέγεθος της οικονομικής του δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, τα όποια τεκμαρτά κονδύλια (έσοδα - έξοδα) θα πρέπει απαραίτητως να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να εμφανίζουν λογιστική βάση μηδενική. Σύμφωνα και με την ΠΟΛ. 1069/23.03.2015 η εμφάνιση του συγκεκριμένου εισοδήματος πρέπει να είναι φορολογικά αδιάφορη. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν γίνεται να καταχωρεί μόνο το ποσό του εξόδου από ιδιόχρηση και ο ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./03.11.2025 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα

την απόρριψη ως απαράδεκτης ως προς την με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση μείωσης μεταφερόμενης ζημίας,

την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και

την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	25.200,97€	44.364,90€	43.659,18€	18.458,21€
Λογιστικές διαφορές έτους	0,00€	19.163,93€	18.458,21€	18.458,21€
Διαφορά φόρου		7.247,57€	6.922,93€	6.922,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		3.623,79€	3.461,47€	3.461,47€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.437,29€	1.384,36€	1.384,36€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		12.308,65€	11.768,76€	11.768,76€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Φορολογητέα ζημία έτους	1.778,93€
Λογιστικές διαφορές έτους	15.200,28€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.