



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 118

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. 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 **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 178.732,46 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 89.366,23 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 49.987,87 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **318.086,56 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22/08/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής/21-05-2021). Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, καταλογίστηκαν οι κάτωθι διαφορές:

Είδος διαφοράς	Ποσό (€)
Μη πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (μη πραγματικές δαπάνες)	384.799,26
Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	8.096,70
Μη αναγνωρισθείσες δαπάνες αμοιβών προσωπικού	20.076,13
Δαπάνες (εισαγωγές από τρίτες χώρες) για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής	128.448,17
Λοιπά	193,24
Συνολικό ποσό διαφορών	541.613,50

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της πράξεως οριστικού προσδιορισμού.

2ος λόγος: Η διοίκηση δεν ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης των αποδιδόμενων παραβάσεων.

3ος λόγος: Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

4ος λόγος: Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

5ος λόγος: Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς αναφορικά με τις κάτωθι καταλογισθείσες διαφορές:

- *Μη πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις*

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν/15-06-2021 Αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητούσε από αυτήν να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και ο,τιδήποτε άλλα στοιχεία είχε στη διάθεσή της.

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με τα υπ' αριθμ./24-09-2021 και/17-11-2021 υπομνήματά της. Ωστόσο, τα τιμολόγια των ενδοκοινοτικών αγορών που προσκόμισε δε συνοδεύονταν από τα αντίστοιχα αποδεικτικά διακίνησης και πληρωμών, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999.

Επειδή συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι ενδοκοινοτικές αγορές ύψους 384.799,26 € δεν είναι πραγματικές.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναπιολόγητη, δεδομένου ότι ουδέποτε της ζητήθηκε να προσκομίσει τα σχετικά συνοδευτικά έγγραφα. Μάλιστα αναφέρει πως διαθέτει τα σχετικά δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει τη νομιμότητα των ως άνω συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. «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 η προσφεύγουσα, αν και ισχυρίζεται πως διαθέτει τα σχετικά δικαιολογητικά, ουδέποτε τα προσκόμισε, είτε στα πλαίσια του ελέγχου από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είτε στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται σε καταχρηστική βάση και **απορρίπτεται**.

- *Μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα*

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 13), από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν επιπλέον ακαθάριστα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στη Δήλωση Φόρου Εισοδήματος, συνολικής αξίας 8.096,70 €.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο εν λόγω καταλογισμός του ελέγχου ουδόλως αιτιολογείται.

Επειδή από τον πίνακα που περιλαμβάνεται στη σελ. 13, καθώς και από τους αναλυτικότερους πίνακες της σελ. 14 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, προκύπτει η αιτιολογία του εν λόγω καταλογισμού, ότι δηλαδή απορρέει από τη σύγκριση των ποσών που περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της προσφεύγουσας, με τα ποσά των βιβλίων, στοιχείων και δηλώσεων ΜΥΦ με τις αντίστοιχες των αντισυμβαλλομένων.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

- *Εισαγωγές από τρίτες χώρες*

Επειδή στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 26) αναφέρεται ότι «οι συνολικές εισαγωγές από Τρίτες Χώρες ήταν 128.448,17 €, λόγω έλλειψης στοιχείων εξόφλησης, βάσει του άρθρου 23, παρ. β' του Ν. 4172/2013, οι παραπάνω δαπάνες δεν μπορούν να εκπέσουν».

Επειδή στο υπ' αριθμόν/18-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου (σελ. 7) αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη οντότητα έχει καταχωρήσει εισαγωγές-αγορές από τρίτες χώρες συνολικού κόστους κτήσης 155.068,55 €, εκ των οποίων το ποσό των 128.448,17 € αφορά το κόστος των τιμολογίων από τη χώρα της Κίνας και το υπόλοιπο ποσό 26.620,38 € αφορά το κόστος του εκτελωνισμού. Σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ./28-07-2021 έγγραφο από τη ΔΑΤΕ το ποσό των εισαγωγών συμφωνεί με το κόστος εισαγωγών από την ελεγχόμενη οντότητα. **Επειδή η ελεγχόμενη δεν έχει προσκομίσει αποδεικτικά εξόφλησης εισαγωγών και ούτε προκύπτουν πληρωμές σε τρίτες χώρες από τα πληροφοριακά στοιχεία της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος βάσει του άρθρου 23 Κ.Φ.Δ., θεωρεί ότι δεν έχουν εξοφληθεί και για αυτό στην αποτύπωση των αποτελεσμάτων καταλογίζει το ποσό των εισαγωγών ως λογιστική διαφορά**».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην Έκθεση Ελέγχου δεν διευκρινίζεται ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές φέρονται ως μη δικαιολογημένες, παρά γενικόλογα παρατίθενται τα συνολικά ποσά που ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει.

Επειδή ο έλεγχος καταλόγισε την εν λόγω λογιστική διαφορά βάσει της διάταξης του άρθρου 23, περ. β' του Ν. 4172/2013, η οποία ορίζει πως δαπάνες άνω των 500 € θα πρέπει να

αποδεικνύεται ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1113/2015 «Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή η Υπηρεσία μας απέστειλε στον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/15-12-2022 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε την αποστολή αναλυτικής λίστας/πίνακα με τα στοιχεία των επιμέρους τιμολογίων/διασαφήσεων των διενεργηθεισών εισαγωγών.

Επειδή ο έλεγχος, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω, απέστειλε στην Υπηρεσία μας, μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/04-01-2023 εγγράφου του, τον ακόλουθο πίνακα/ανάλυση:

Επειδή όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα/ανάλυση, όλα τα επιμέρους παραστατικά των εισαγωγών υπερέβαιναν το ποσό των 500 €.

Επειδή συνεπώς, εφόσον σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν αποδείχτηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, η κρίση του ελέγχου επί της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς κρίνεται με την παρούσα βάσιμη και αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπολογισθέν πρόστιμο 50% ύψους 89.366,23 € του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης είναι υπέρογκο και αντίκειται στη συνταγματικά θεμελιωμένη αρχή της αναλογικότητας.

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 παρ.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 σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 4^ο και 5^ο ως ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ. 1 του Ν. 2690/1999 «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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 αντίγραφο των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

...».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και ότι το υπ' αριθμόν/26-07-2022 σημείωμα παροχής εξηγήσεων που υπέβαλε, δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν/18-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε κάποιο απαντητικό υπόμνημα αναφορικά με το συγκεκριμένο σημείωμα διαπιστώσεων (σ.σ. το υπ' αριθμόν/26-07-2022 σημείωμα παροχής εξηγήσεων που επικαλείται, αναφέρεται στο υπ' αριθμόν 64^A Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου, το οποίο αφορά φορολογία Φ.Π.Α.).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δε στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **04/10/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	178.732,46
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	89.366,23
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	49.987,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	318.086,56

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.