



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 07/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1033**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα,με έδρα στην, κατά της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016 (φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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 τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016 (φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα **φόρος εισοδήματος** (κύριος) **ποσού**€ πλέον πρόστιμο αρθ.58 ΚΦΔ€, **ήτοι συνολικού ποσού**€.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4172/13 & ν.4174/13,δυνάμει της υπ.αριθ. 58/3-3-2017 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

Η προσφεύγουσα ως υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας φορολογείται στην Ελλάδα για τα κέρδη που προκύπτουν από την εγκατάσταση που αυτή διατηρεί εντός της Ελληνικής Επικράτειας. Ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων ετών όπως προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) με την προσθήκη σε αυτά του ποσού των λογιστικών διαφορών των δαπανών δηλαδή που δεν αναγνωρίζονται από τον διενεργηθέντα έλεγχο συνολικού ποσού €.

Στον διενεργηθέντα έλεγχο μεταξύ άλλων πραγματοποιήθηκε και έλεγχος μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. και της ΑΥΟ ΠΟΛ1173/2017.

Συγκεκριμένα, στον έλεγχο δαπανών που καταβλήθηκαν προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε. και της ΑΥΟ ΠΟΛ1173/2017, διαπιστώθηκε ότι κατά² το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποιήθηκαν

συναλλαγές με νομικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι της Βουλγαρίας, η οποία σύμφωνα με την ανωτέρω ΑΥΟ συμπεριλαμβάνεται στις χώρες που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επρόκειτο για συναλλαγές που καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα προς το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «ΑΝΟΔΙΚΙ ΕΟΟΔ» και ΑΦΜ BG202672924, η οποία είναι μητρική εταιρία της προσφεύγουσας και είναι φορολογικός κάτοικος της Βουλγαρίας:

Φορολογικό στοιχείο (α/α – ημερομηνία)	Εκδότης – Φορολογικός κάτοικος	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
		327,23	ΑΝΕΥ
		245,42	ΑΝΕΥ
		1.751,25	ΑΝΕΥ
		287,51	ΑΝΕΥ
		1.776,96	ΑΝΕΥ
		217,93	ΑΝΕΥ
ΣΥΝΟΛΑ		4.606,30	

Η ανωτέρω διαφορά προέκυψε επί τη βάσει της από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4172/13 & ν.4174/13, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ Φορολογικού έτους 1/1/2016-31/12/2016 που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, τα παραπάνω παραστατικά συνολικής αξίας 4.606,30 € δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, στη φορολογική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 .

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ο έλεγχος για την απόρριψη των δαπανών, αρκείται απλά στην παρατήρηση ότι πρόκειται για μη συνήθεις συναλλαγές χωρίς ειδικότερα να αιτιολογεί ειδικά και εμπεριστατωμένα το λόγο που οδηγήθηκε σε αυτό το συμπέρασμα ή αν σε κάθε περίπτωση παραβιάστηκε κάποιος κανόνας δικαίου και ποιος.

2) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία έχει δικαίωμα να ενεργήσει με το συγκεκριμένο τρόπο βάσει τόσο του Βουλγαρικού, όσο και του Ελληνικού Δικαίου.

3) Έλλειψη ουσιαδών στοιχείων και αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα:

α) Δεν αναφέρονται, με σαφήνεια, οι λόγοι, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου.

Ειδικότερα, δε γίνεται οποιαδήποτε αναφορά, τόσο στο νομοθετικό πλαίσιο, υπολογισμού του επιβαλλόμενου φόρου, πολλώ δε μάλλον, στους λόγους επιβολής αυτού, στερείται, δηλαδή, επαρκούς αιτιολογίας.

β) Δεν αναγράφεται, ο χρόνος, ο τόπος και ο τρόπος αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, στερώντας έτσι από το φορολογούμενο, τη γνώση της δυνατότητας υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία συνιστά απαραίτητη δικονομική προϋπόθεση, πριν την προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Ως τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στην παρ. ιγ του άρθρου 23 του N 4172/2013 ορίζεται ότι : «ιγ το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους»

Επειδή στο άρθρο 65 του N 4172/2013 ορίζεται ότι : 1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών.

3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία:

α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και

β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν⁴ αθροιστικά.

4. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει και εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που:

αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας,

ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των συμβαλλόμενων μερών.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευση του.

6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, "του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος" από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.

7. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.

Επειδή στην ΠΟΛ.1173 (ΦΕΚ Β' 4049/20.11.2017) καθορίζονται τα Κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 μεταξύ των οποίων είναι και το κράτος της Βουλγαρίας.

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο δαπανών από τη Δ.ΟΥ ΞΑΝΘΗΣ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 § 2 του Κ.Φ.Ε. και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1173/2017, που καταβλήθηκαν προς νομική οντότητα, φορολογικό κάτοικο σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, διαπιστώθηκε ότι ορισμένες από αυτές πραγματοποιήθηκαν προς την επιχείρηση «.....», συνολικής καθαρής αξίας €. Ο έλεγχος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν αναγνώρισε τις δαπάνες αυτές, διότι όπως προκύπτει από τη διαδικασία του ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ξάνθης (ανταλλαγή πληροφοριών με Βουλγαρία) αφορούν μη συνήθεις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής αλλοδαπής εταιρίας.

Η αλλοδαπή εταιρία, όπως προκύπτει από το έγγραφο ανταλλαγής πληροφοριών με τις αρχές της Βουλγαρίας, δεν ασκεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στην αλλοδαπή με την έννοια ότι δεν διαθέτει εγκαταστάσεις και προσωπικό.

Επειδή για τις επίμαχες δαπάνες δεν προσκομίσθηκαν τέτοια στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφώς ότι το καταβληθέν τίμημα συντελέστηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Οι παραπάνω δαπάνες αφορούν αγορές εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από την μητρική εταιρία, ενώ για την απόδειξη του τρόπου εξόφλησης τους προσκομίσθηκαν αντίγραφα κινήσεων τραπεζικού λογαριασμού που διατηρεί η μητρική εταιρία στη Βουλγαρία. Από τα αντίγραφα των κινήσεων προκύπτουν κάποιες καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον (ο οποίος είναι Νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας και ταυτόχρονα ο διευθυντής και μοναδικός μέτοχος της αλλοδαπής εταιρίας) , οι οποίες όμως δεν έχουν επαρκή αιτιολογία με την έννοια ότι δεν προκύπτει ότι οι καταθέσεις αφορούν την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών και των τιμολογίων που εκδόθηκαν γι αυτές.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις διατάξεις του άρθρου 23 (περ. ιγ') του ν. 4172/2013, τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4172/2013 και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1173/10-11-2017 (ΦΕΚ Β'4049/20-11-2017) στην οποία καθορίζονται τα Κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς μεταξύ των οποίων είναι και το κράτος της Βουλγαρίας, το γεγονός ότι οι υπόψη συναλλαγές αφορούν σε μη συνήθεις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (κεντρικό – υποκατάστημα), κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με βάση τα υπ' αριθμ.,,,, και τιμολόγια, συνολικής αξίας 4.606,30€, με στοιχεία εκδότη το νομικό πρόσωπο - ΑΦΜ BG..... με έδρα⁶ τη Βουλγαρία και παραλήπτη την προσφεύγουσα

αφορούν δαπάνες που καταβλήθηκαν προς νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος με προνομιακό καθεστώς (Βουλγαρία) και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης στο φορολογικό έτος 2016.

Συνεπώς ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ που διενήργησε το φορολογικό έλεγχο, δεν αναγνώρισε τα παραπάνω παραστατικά συνολικής αξίας€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και καταλόγισε αυτά ως λογιστικές διαφορές, στη φορολογική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι με την προσαλλόμενη πράξη έχει παραβιαστεί η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος της έλεγχο διαγνώστηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη έκπτωση από το φόρο των δαπανών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως εν προκειμένω.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αναφέρονται με σαφήνεια οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και ότι δεν γίνεται αναφορά στο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφέρουμε ότι η αιτιολόγηση της πράξης του ελέγχου είναι πλήρης και επαρκής. Αυτό προκύπτει από την ίδια την έκθεση ελέγχου, στην οποία εδράζεται η προσαλλόμενη πράξη αλλά και από το σώμα της ίδιας της πράξης.

Οι λόγοι που καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις συγκεκριμένες δαπάνες χαρακτηρίζοντάς τες ως μη συνήθεις κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις περ. ιν άρθρου 23 ν. 4172/2013 του άρθρου 65 του ν.4172/13. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει η

προσφεύγουσα.

Ο ισχυρισμός της περί αναιτιολόγητου του διενεργηθέντος ελέγχου ο οποίος συμπαρασύρει αναπόφευκτα σε ακυρότητα και την προσβαλλόμενη πράξη απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι η προσβαλλόμενη πράξη φέρει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η οποία συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν αναγράφεται πουθενά, ο χρόνος, ο τόπος και ο τρόπος αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, στερώντας έτσι από το φορολογούμενο, τη γνώση της δυνατότητας υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία συνιστά απαραίτητη δικονομική προϋπόθεση, πριν την προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι επί του σώματος της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016 και στην πρώτη σελίδα αυτής αναγράφεται η δυνατότητα επί αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης, άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν 4174/2013.

Επίσης έχει κριθεί νομολογικά με την απόφαση του ΣτΕ 2934/2017, ότι: «.....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου στην ημεδαπή περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού.....».

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			1.207,51	1.207,51	1.207,51
ή ζημιά		4.206,79			4.206,79
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό		350,18	350,18	350,18
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος(αρθ. 31 ν.3986/2011)		1.350,00	1.350,00	1.350,00	
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			175,09	175,09	175,09
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.350,00	1.875,27	1.875,27	525,17
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.