



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 13/07/2020

Αριθμός Απόφασης:1487

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170),όπως τροποποιήθηκε και ισχύει β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας), με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, κατά των κάτωθι προσβαλλόμενων πράξεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης	Είδος φόρου ή προστίμου	Οικονομικό/Φ ορολογικό	Συνολικό ποσό καταλογισμού	Ποσό που βεβαιώθηκε

			της πράξης				
1		16-12-2019		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ.7 §§ 3& 5 ν.4337/2015	2013χρήση	6.000,00 €	6.000,00 €
2		16-12-2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014 οικ.	29.600,34€	29.600,34€
3		16-12-2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΠΡΟ ΣΤΙΜΟ	2014 φορ.	28.425,33€	28.425,33€
4		16-12-2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ/ΠΡΟ ΣΤΙΜΟ	2015 φορ.	25.971,98€	25.971,98€
						89.997,65	89.997,65

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5 Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/29-05-2020 Υπόμνημα και αίτημα ακρόασης της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ.**/20-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας), με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**/16-12-2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015, χρήσης 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 6.000,00 €, επειδή, στην εν λόγω χρήση δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχεία αξίας 27.669,92 €, κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΦΑΣ, με συνέπεια την απόρριψη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης.

Με την υπ' αριθ.**/16-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.613,12 €, πλέον 14.987,22 €, πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ήτοι συνολικού ποσού 29.600,34 €.

Με την υπ' αριθ.**/16-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 18.154,62 €, πλέον 795,60 € τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακίνητων, πλέον 159,12 € εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου, πλέον 9.077,31 € πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πλέον 198,90 € πρόστιμο χαρτοσήμου, πλέον 39,78 € πρόστιμο εισφοράς υπέρ ΟΓΑ

επί τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013,ήτοι **συνολικού ποσού 28.425,33 €.**

Με την υπ' αριθ.**/16-12-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 16.653,38 €, πλέον 661,27 € τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακίνητων, πλέον 132,26 € εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου, πλέον 8.326,69 € πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πλέον 165,32 € πρόστιμο χαρτοσήμου, πλέον 33,06 € πρόστιμο εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013,ήτοι **συνολικού ποσού 25.971,98 €.**

Οι ως άνω διαφορές φόρων και πρόστιμα προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2013 – 31/12/2015 συνεπεία της με αριθμό**/24-10-2019** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποίησε με βάση τα δεδομένα και του όρους των επίσημα κατατεθειμένων στη Δ.Ο.Υ (χειρόγραφων ή ηλεκτρονικά υποβληθέντων) συμφωνητικών μίσθωσης και την αντιπαραβολή αυτών στα έντυπα Ε2 και κατ' επέκταση στα δηλωθέντα έσοδα από ενοίκια στο Ε3 της προσφεύγουσας, διαπίστωσε διαφορές στα έσοδα ενοικίων, ανά χρήση ως κάτωθι:

Χρήση	Αξία διαφοράς (€)
2013	27.669,92
2014	26.520,00
2015	22.042,15

Αναφορικά με τα έξοδα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες που δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας καθώς και δαπάνες που ουδεμία σχέση είχαν με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας (πετσέτες, ραπτική, ανταλλακτικά αυτοκινήτων κτλ) .

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος, ως κάτωθι :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/-31/12/2013)				
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ (ΕΝΟΙΚΙΑ)	50.310,12	71.890,00	77.980,04	27.669,92
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	24.750,00	2.494,10	2.374,10	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	17.674,82	15.301,76	15.383,98	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	0	194,32	180	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0	414,49	113,01	
ΦΟΡΟΙ -ΤΕΛΗ	0	1342,28	0	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	42.424,82	19.746,95	18.051,09	24.373,73
ΕΚΤΑΚΤΑ ΕΞΟΔΑ	0	60	0	0
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	8.005,22	52.083,05	59.928,95	51.923,73
ΖΗΜΙΕΣ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	3.288,11	3.288,11	3.288,11	0
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	4.717,11	48.794,94	56.640,84	51.923,73

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014				
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ (ΕΝΟΙΚΙΑ)	61.468,00	74.910,00	87.988,00	26.520,00
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	60.006,26	16.697,80	16.024,07	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	0	1.270,32	676,75	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	0	391,99	0	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	60.006,26	18.360,11	16.700,82	43.305,44
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.461,74	56.549,89	71.287,18	69.825,44
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	1.461,74	56.549,89	71.287,18	69.825,44

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015				
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ (ΕΝΟΙΚΙΑ)	58.427,45	72.452,82	80.469,60	22.042,15
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	207	207	184	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	56.208,92	21.208,92	21.167,84	
ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ	10	10	0	
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	720,21	720,21	411	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	57.146,13	22.146,13	21.762,84	35.383,29
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.281,32	50.306,69	58.706,76	57.425,44
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	1.281,32	50.306,69	58.706,76	57.425,44

Με βάση τα ανωτέρω αποτελέσματα καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα στην χρήση 2013, 2014 και 2015 οι προκύπτουσες διαφορές φόρου εισοδήματος καθώς και στην χρήση 2013 πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ'αρ. πρωτ. ΔΕΔ/29-05-2020 Υπόμνημα και αίτημα ακρόασης, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλει τα εξής:

- ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.
- ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΝΟΜΟΥ-ΑΝΕΠΙΤΡΕΠΤΗ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΡΟΥΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ
- ΕΛΛΕΙΠΟΥΣΑ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ.
- ΑΙΤΗΜΑ ΑΚΡΟΑΣΗΣ (ΠΡΟΦΟΡΙΚΩΣ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις

πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του**, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»**

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση**, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα.

[...].»

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ/29-05-2020 Υπόμνημα και αίτημα ακρόασης που κατέθεσε η προσφεύγουσα, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εκθέσει προφορικά τους ισχυρισμούς της. Στην προκειμένη περίπτωση, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται νέα στοιχεία ούτε ή γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, το εν λόγω αίτημα της απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων την έλλειψη προηγούμενης ακρόασης του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: *«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 την **παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (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 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».*

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επιδόθηκε νόμιμα την 15/11/2019, το υπ' αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. Β' 3366/31.12.13) δίνοντάς προθεσμία είκοσι ημερών στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της. Από την κοινοποίηση του σημειώματος αυτού και εντός είκοσι (20) ημερών η προσφεύγουσα κλήθηκε να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας στην φορολογική αρχή το υπ' αρ./04-12-2019 έγγραφο με τις απόψεις της.

Επίσης, πριν την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων είχε προηγηθεί

α) η από 8/7/2019 συνάντηση με τον κ. με την ιδιότητα του ειδικού πληρεξούσιου, με την οποία προσκομίστηκαν στοιχεία εσόδων χρήσεων 2013-2015 μετά από την υπ' αρ.

...../27-6-2019 έγγραφη πρόσκληση του άρ. 14 του ν. 4174/2013

β) η από 25/10/2019 συνάντηση με τον κ. με την ιδιότητα του ειδικού πληρεξουσίου, με την οποία προσκομίστηκαν αντίγραφα στοιχείων εξόδων χρήσεων 2013-2015 μετά από την υπ' αρ.

...../27-6-2019 έγγραφη πρόσκληση του άρ. 14 του ν. 4174/2013

γ) η από 29/10/2019 συνάντηση (πρακτικό συνάντησης/2019) με τον κ., τον δικηγόρο του ειδικού πληρεξουσίου και τον λογιστή του με θέμα συζήτησης τα ευρήματα του ελέγχου

δ) η από 31/10/2019 προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων (πρακτικό συνάντησης/2019).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, διαπιστώνεται ότι τηρήθηκε από τη φορολογική αρχή ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «...όλως ανατιολόγητα και παρόλη την προσκομιδή, έστω και λόγω των πρακτικών δυσκολιών, όλων των ζητηθέντων και αιτηθέντων εγγράφων, λογιστικών στοιχείων, βιβλίων και παραστατικών εμμένει στην απόρριψη ως εξόδου της επιχείρησής ποσού περί των 47.000 ευρώ που αντιστοιχεί στις καταβολές προς τους ιδιοκτήτες των μισθωμένων από εμάς ακινήτων δυνάμει των με αριθμών/10-12-2012,/4-1-2013,/28-12-2012 συμβολαιογραφικών πράξεων της συμβολαιογράφου Χανίων, περί μίσθωσης οριζόντιων ιδιοκτησιών δωδεκαετούς διάρκειας».

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αβάσιμος και απορριπτέος καθώς όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αναγνώρισε τις καταχωρισμένες στα βιβλία στον λογαριασμό 62.04.01.0000 «Ενοίκια Κτιρίων» δαπάνες ποσού 14.450,00 ευρώ για την χρήση 2013, την δαπάνη ποσού 15.600,00 ευρώ για την χρήση 2014 και την δαπάνη ποσού 19.200,00 ευρώ για την χρήση 2015, ήτοι το συνολικό ποσό των 49.250 ευρώ.

Συγκεκριμένα, στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, αναφορικά με τις δαπάνες των ενοικίων που καταβάλλει η προσφεύγουσα στους εκμισθωτές, ο έλεγχος αναφέρει:

« ... Για τον ακριβή προσδιορισμό της δαπάνης αυτής ελήφθησαν υπόψη τα στοιχεία που προκύπτουν από τα Ε2 των ιδιοκτητών ανά χρήση σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα οριζόμενα στις συμβολαιογραφικές πράξεις μίσθωσης των ακινήτων.

Από τα στοιχεία Ε2 των ιδιοκτητών προέκυψαν τα ακόλουθα δηλωμένα έσοδα από την εκμίσθωση στην ελεγχόμενη.

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΞΙΑ Ε2 ΧΡΗΣΗ 2013	ΑΞΙΑ Ε2 ΧΡΗΣΗ 2014	ΑΞΙΑ Ε2 ΧΡΗΣΗ 2015
ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΡΟΣ	2.748,90	3.000,00	3.000,00
ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΡΟΣ	11.866,28	14.796,00	14.796,00
ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΡΟΣ	440,00	1.404,00	1.404,00

ΣΥΝΟΛΟ	15.055,18	19.200,00	19.200,00
--------	-----------	-----------	-----------

Η μίσθωση των ακινήτων ορίζεται στις υπ' αρ./10-12-2012,/4-1-2013,/28-12-2012 συμβολαιογραφικές πράξεις της συμβολαιογράφου Χανιών, περί μίσθωσης οριζόντιων ιδιοκτησιών δωδεκαετούς διάρκειας αξίας 39.240,00,135.600,00€ και 67.800,00€ αντίστοιχα. Με βάση αυτές γεννάται η υποχρέωση καταβολής από την ελεγχόμενη μισθωμάτων, τα οποία σε ετήσια βάση ανέρχονται σε $(135.600,00€ + 67.800,00 + 39.240,00€)/12 = 242.640,00€/12 = 20.220,00€$. Επειδή στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου έγινε λόγος περί διαφοροποίησης του τρόπου απεικόνισης στο Ε9 των ιδιοκτητών, των εκμισθούμενων ακινήτων, τελικώς από τις προαναφερθείσες πράξεις προκύπτει ότι οι άδειες εκδόθηκαν με χρήση καταστημάτων και αποθηκών.

Από τα βιβλία αντλούμε την κάτωθι πληροφόρηση σε σχέση με τα καταβληθέντα ενοίκια:

ΧΡΗΣΗ	ΛΟΓ. 62.04.01.0000 ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ
2013	14.450,00
2014	15.600,00
2015	19.200,00

Με Βάση τα παραπάνω, και δεδομένου ότι η δαπάνη που έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία είναι μικρότερη σε σχέση με αυτήν που προκύπτει από τα Ε2 των ιδιοκτητών, **ο έλεγχος δέχεται ως πραγματική δαπάνη αυτή που δηλώνεται στα βιβλία.**».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «ο έλεγχος όλως αυθαίρετα οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι προκύπτει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη στηριζόμενη σε έμμεσες μόνο αποδείξεις και ειδικότερα:

Είναι γνωστό στη φορολογική διοίκηση ότι η σύμβαση μισθώσεως είναι επώνυμη σύμβαση του αστικού δικαίου ρυθμιζόμενη από τον Αστικό Κώδικα.

Είναι δε σύμβαση άτυπη κατά την έννοια ότι ο έγγραφος τύπος είναι μόνο αποδεικτός και όχι συστατικός, τροποποιείται δε και προφορικά με μεταγενέστερη συμφωνία των μερών, ακόμη και αν έχει συσταθεί αρχικά εγγράφως.

Στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρησή μας από το 2012 έχει υπομισθώσει δεκάδες φορές τις μισθωμένες από αυτήν οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Κατά την εξέλιξη και εκτέλεση των συμβάσεων αυτών προέκυψε τόσο η ανάγκη μείωσης του καταβαλλόμενου μισθώματος όσο και η ανάληψη της υποχρέωσης εξόφλησης των λογαριασμών ΔΕΗ και ΔΕΥΑΧ από εμάς, παρά την αντίθετη ρητή πρόβλεψη, η οποία είναι και η συνήθης, στα επίμαχα μισθωτήρια. Τούτο δε λόγω της οικονομικής κρίσης σε συνδυασμό ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ενοικιαστών πρόερχονταν από ευάλωτες οικονομικά ομάδες.».

Επειδή, για τον εντοπισμό τυχόν αποκλίσεων στα δηλωθέντα έσοδα από ενοίκια, ο έλεγχος στηρίχτηκε στα δεδομένα των θεωρημένων μισθωτηρίων συμβολαίων ως τα πλέον επίσημα έγγραφα, και ειδικότερα στο συμφωνηθέν μίσθιο και στον όρο που αναφέρεται σε αυτά ότι «η

κατανάλωση ηλεκτρικού φωτιστικού ρεύματος, ύδατος, καθώς και όλες οι κατά νόμο ή κατά συνήθεια υποχρεώσεις και δαπάνες των μισθωτών θα βαρύνουν εξ ολοκλήρου την υπομισθώτρια καθ' όλη την περίοδο της υπομισθώσεως, υποχρεούμενη να καταθέσει και τις σχετικές εγγυήσεις προς τις άνω εταιρείες και να εξοφλούν εγκαίρως τους λογαριασμούς των άνω εταιρειών».

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μείωσης του συμφωνηθέντος ενοικίου, λόγω οικονομικής κρίσης, προφορικώς, χωρίς τροποποίηση μισθωτηρίου και αποδοχή από τον ενοικιαστή είναι αναπόδεικτος, δεδομένου μάλιστα ότι από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που έγινε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κάποιων ενοικιαστών προέκυψε η ανακρίβεια του δηλωθέντος μισθώματος. Άλλωστε και μόνο από την αντιπαραβολή των δεδομένων των δηλώσεων με αυτά των βιβλίων, η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης ήταν εμφανής και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος προσδιόρισε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με έμμεσες μόνο αποδείξεις είναι αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «Οι προσβαλλόμενες όμως πάσχουν λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας, αφού δεν αναφέρουν ποια από τις ως άνω μεθόδους ή ποιον συνδυασμό των ως άνω μεθόδων χρησιμοποίησε ο έλεγχος για την έκδοση των προσβαλλόμενων αποτελεσμάτων δημιουργώντας βάσιμες υποψίες ότι αυτός τελικά ερείδεται σε αυτοσχεδιασμό των ελεγκτικών οργάνων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 « 1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 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 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 σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999:«1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, ορίζεται 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά των διατάξεων που ελήφθησαν υπόψη για τον υπό κρίση φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή για τον έλεγχο της ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων εφάρμοσε τις διατάξεις των ν.4093/2012 (χρήσεις 2013,2014) και ν.4308/2014 (χρήση 2015), ενώ για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, εφάρμοσε τις διατάξεις των Ν.2238/1994(για τη χρήση 2013), του Ν.4172/2013 (για τη χρήση 2014, 2015), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν.4174/2013, ν.2523/1997, ν.4337/2015.

Επειδή, εν προκειμένω στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται πλήρη αναφορά των γεγονότων και των πραγματικών περιστατικών, των διατάξεων και των ελεγκτικών μεθόδων και τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στις ελεγχόμενες χρήσεις 2013, 2014 και 2015, υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέκρυψε φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου, θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού των φόρων και προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης

βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./20-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας), με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	14.613,12 €	14.613,12 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	14.987,22 €	14.987,22 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.600,34 €	29.600,34 €

Φορολογικό έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	18.154,62 €	18.154,62 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακίνητων	795,60 €	795,60 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	159,12 €	159,12 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρου 58 του Ν.4174/2013)	9.077,31 €	9.077,31 €
Πρόστιμο χαρτοσήμου (άρθρου 58 του Ν.4174/2013)	238,68 €	238,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.425,33 €	28.425,33 €

Φορολογικό έτος 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	16.653,38 €	16.653,38 €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακίνητων	661,27 €	661,27 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	132,26 €	132,26 €

Πρόστιμο φόρου (άρθρου 58 του Ν.4174/2013)	8.326,69 €	8.326,69 €
Πρόστιμο χαρτοσήμου (άρθρου 58 του Ν.4174/2013)	198,38 €	198,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.971,98 €	25.971,98 €

Επί οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 §§ 3&5 Ν.4337/2015

Πρόστιμο αρ. 7 §§ 3&5 Ν.4337/2015: 6.000,00 € (1/3*15*1.200,00€)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.