



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1461

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, κατοίκων, κατά της υπ' αριθμ. /17-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /17-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 228.316,99 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 114.158,50 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 27.921,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **370.396,84** ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μεταξύ άλλων, μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες για τις χρήσεις από 01/01/2013 έως 31/12/2014 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις /2019 και /2019 εντολές μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λαμβάνοντας υπόψη και το ηλεκτρονικό αρχείο της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας που περιέχει τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων των προσφευγόντων για το ως άνω υπό κρίση χρονικό διάστημα.

Ειδικότερα, ο έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών και τα επενδυτικά προϊόντα που διέθεταν οι προσφεύγοντες κατά τις υπό κρίση χρήσεις, βάσει των δεδομένων που προσκομίστηκαν από τα ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα. Επίσης ζητήθηκε από την Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης το σύνολο των δεδομένων που αφορούν πληροφορίες των άρθρων 1 έως 8 της ΠΟΛ 1033/28-01-2014, όπως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα, δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2013 έως 2014, όπως αυτά του ζητήθηκαν μετά από τις σχετικές Προσκλήσεις, ούτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου και της συζύγου του καθώς και για το αν τα εν λόγω ποσά συνολικού ύψους 881.248,90 € για το 2013 και συνολικού ύψους 544.178,47 € για το 2014 έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη.

Ως εκ τούτου, η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων κατέστη αντικειμενικώς ανέφικτη, κατά συνέπεια ο έλεγχος βασίστηκε στα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπέβαλλε ο προσφεύγων για τα υπό κρίση έτη καθώς και στα ως άνω δεδομένα της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 για τη χρήση 2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τη χρήση 2014. Εν τέλει τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν στο ποσό των 232.604,00 € για τη χρήση 2013 και στο ποσό των 147.740,99 € για τη χρήση 2014.

Συνοψίζοντας, ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό ποσό των διαφορών του φορολογητέου εισοδήματος βάσει γενικών διατάξεων ανά χρήση ως εξής:

Χρήση	Επιχειρηματική δραστηριότητα	Εισόδημα άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 Υπόχρεου	Εισόδημα άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 Συζύγου	Σύνολο Διαφορών με Γενικές Διατάξεις
2013	232.604,00 €	867.719,22 €	13.529,68 €	1.113.852,90 €
2014	147.740,99 €	530.132,12 €	14.046,35 €	691.919,46 €

Παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε κρινόμενο έτος, διενεργήθηκε και προσδιορισμός με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου (άρθρ. 27 Ν.4174/2013, άρθρ. 67B του Ν.2238/1994, Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, εγκ. πολ. 1270/24.12.2013 και πολ. 1171/4.7.2013).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, συγκρίνονται ανά φορολογική περίοδο τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών (προσδιορισμός του εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν.2238/1994 και προσδιορισμός με βάση τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B του Ν.2238/1994 και του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο), όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Διαφορές Φορολογητέου Εισοδήματος			Αποτέλεσμα σύγκρισης μεθόδων ελέγχου
Χρήση	Γενικές Διατάξεις	Έμμεσες Τεχνικές	
2013	1.113.852,90 €	999.013,81 €	1.113.852,90 €
2014	691.919,46 €	703.901,44 €	703.901,44 €

Ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, με βάση το άρθρο 8 «Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης» της ΠΟΛ 1050/2014, για τη χρήση 2014, θεώρησε ότι η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά ποσού 703.901,44 €, αφορούσε εξ ολοκλήρου τον προσφεύγοντα, καθώς έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και καταλόγισε τη διαφορά φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως ισχυριζόμενοι ότι:

- Ο προσφεύγων είναι διευθύνων σύμβουλος και μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του φυλάσσονταν στην έδρα της εταιρείας επί της οδού Το εν λόγω κτίριο είχε αποκτηθεί με leasing, ύστερα όμως από αδυναμία καταβολής μισθωμάτων καταγγέλθηκε η σύμβαση και απαγορεύθηκε η είσοδος στο κτίριο. Κατά συνέπεια δεν είχε πρόσβαση στο χώρο φύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας αλλά και των ατομικών φορολογικών στοιχείων.
- Η μη συμμόρφωση τους δεν οφείλεται σε δόλο ή αμέλεια αλλά σε περίπτωση ανωτέρας βίας.
- Κατόπιν επίπονων προσπαθειών πέτυχε να λάβει τη σχετική άδεια από την εταιρεία να εισέλθει στο κτίριο και να αναλάβει το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων έτσι ώστε ανά πάσα στιγμή όποτε ζητηθεί από την φορολογική αρχή να προσκομιστούν αυτά σε οποιονδήποτε έλεγχο.

Επειδή στο άρθρο 21 “ Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων χρόνος διαφύλαξης αυτών” του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται :

«1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από λόγους ανωτέρας βίας της και δη τη μη πρόσβαση στο χώρο φύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης δεν είχε δυνατότητα να προσκομίσει αυτά στον έλεγχο.

Επειδή με τον όρο ανωτέρα βία χαρακτηρίζεται οποιοδήποτε τυχαίο γεγονός του οποίου η επέλευση, ως εκ της φύσεως του, είναι για τις ανθρώπινες δυνάμεις απρόβλεπτη και αναπότρεπτη. Η επίκληση λόγου ανωτέρας βίας προϋποθέτει ακραία φαινόμενα και γεγονότα τα οποία δεν θα μπορούσαν να προληφθούν όχι μόνο από το μέσο άνθρωπο αλλά ακόμη και από τον πιο επιμελή και συνετό.

Επειδή κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ. 255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι.

Επειδή, η συνδρομή λόγων ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατά περίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.

Επειδή ο προσφεύγων όφειλε να δείξει την δέουσα σύνεση και επιμέλεια να φυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης καθώς και τα υπόλοιπα ατομικά φορολογικά του στοιχεία στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης του, επί της οδού, όπως προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις του ΚΒΣ, έτσι ώστε να τα προσκομίσει έγκαιρα στον έλεγχο, κάτι ωστόσο το οποίο δεν έπραξε.

Εξάλλου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι απέκτησε πρόσβαση σε αυτά, πλην όμως δεν τα προσκόμισε σε κανένα στάδιο του ελέγχου.

Επομένως, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν συνιστούν λόγους ανωτέρας βίας που να θεραπεύουν την μη προσκόμιση από μέρους του συνόλου των ατομικών του φορολογικών στοιχείων και προς τούτο απορρίπτονται.

Επειδή στο άρθρο 63 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. .».

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ. 1064/2017 με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» ορίζεται ότι :

«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. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων...»

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν.4174/2013**, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 κατά τα λοιπά οι προσφεύγοντες δεν προβάλουν συγκεκριμένους ισχυρισμούς για να αμφισβητήσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου και δεν προσκομίζουν αποδεικτικά στοιχεία για να ανατρέψουν τις απόψεις του ελέγχου, επομένως η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./17-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και της, ΑΦΜ, και την επικύρωση:

της υπ' αριθμ./17-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	228.316,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	114.158,50 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	27.921,35 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	370.396,84 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/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.