



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/7/2021

Αριθμός απόφασης: 2060

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. 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».

3. Την από **31/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /31-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω πράξη καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/03/2021 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' αριθμ. /31-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 128.034,65 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 64.017,32 €, ήτοι συνολικό ποσό 192.051,97 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία ΦΠΑ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Χανίων σύμφωνα με την /17-07-2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επειδή δεν προσκομίσθηκε βιβλίο απογραφής όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4093/2012 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την απογραφή λήξης ύψους 515.000,00 ευρώ και θεώρησε ότι το αποθέμα έναρξης 510.000,00 ευρώ έχει πωληθεί και προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών σε 889.929,64 ευρώ από 319.056,94 ευρώ που είχε δηλώσει ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Χανίων δέχτηκε ότι οι συνολικές εκροές του φορολογικού έτους 2014 ανήρχοντο στο ποσό των 889.929,64 ευρώ ενώ είχε δηλώσει το ποσό των 319.056,94 ευρώ, και έτσι εξήγαγε αυθαίρετα ως διαφορά μη δηλωθέντων εκροών το ποσό των 570.872,70 ευρώ. Στο εσφαλμένο αυτό αποτέλεσμα κατέληξε ο έλεγχος επειδή, δεν δέχτηκε αυθαίρετα ότι τα αποθέματα της επιχείρησής του στο τέλος της χρήσης 2014 ήταν 515.000 ευρώ, και θεώρησε ότι τα αποθέματα της επιχείρησής του κατά την έναρξη της χρήσης 2014 ποσού 510.000 ευρώ είχαν πωληθεί εξ ολοκλήρου διαρκούσης της χρήσης.

Μετά την πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Χανίων ανταποκρίθηκε άμεσα και προσκόμισε στην υπάλληλο της Δ.Ο.Υ που έκανε τον έλεγχο όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, δηλαδή το βιβλίο εσόδων-εξόδων, τις απογραφές 31-12-2013 και 31-12-2014 όλα τα τιμολόγια αγοράς εμπορευμάτων, όλα τα τιμολόγια πώλησεως εμπορευμάτων και υπηρεσιών, όλα τα δελτία λιανικής πώλησης κλπ.

- Από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του προέκυπτε με σαφήνεια ότι όλες οι καταθέσεις που είχαν γίνει στους λογαριασμούς του προήρχοντο από πωλήσεις υπηρεσιών και εμπορευμάτων της επιχείρησής του της ίδιας ημέρας ή των

2-3 προηγούμενων ημερών για τις οποίες είχαν εκδοθεί αντίστοιχα παραστατικά τα οποία είχε προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. , τα οποία η Δ.Ο.Υ. αντί να τα ελέγξει και να τα συσχετίσει με τις αντίστοιχες καταθέσεις δεν το έπραξε, με αποτέλεσμα να καταλήξει στο εσφαλμένο συμπέρασμα, ότι δήθεν οι καταθέσεις αυτές προήρχοντο από συναλλαγές για τις οποίες δεν είχε εκδώσει παραστατικά.

- Τα αποθέματα στην έναρξη της χρήσης αυτά δεν πωλήθηκαν, πωλήθηκε μόνο ένα μέρος για το οποίο είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα παραστατικά, προσάγει δε και επικαλείται αντίγραφο της απογραφής 31-12-2014 όπου αναλυτικά αναφέρονται τα αποθέματα που υπήρχαν στην επιχείρηση του στις 31-12-2014, πολλά εξ αυτών ήταν περασμένης τεχνολογίας και δεν ήταν δυνατό να πωληθούν, και αρκετά εξ αυτών υπάρχουν ακόμη και σήμερα.

Επειδή, στο άρθρο 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 εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, με το άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, αναφέρεται ότι: «..Σημειώνεται ότι, δεν προσκομίσθηκε βιβλίο απογραφής όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4093/2012. Κατά συνέπεια ο έλεγχος αφενός δεν αναγνωρίζει την απογραφή λήξης (515.000,00 ευρώ) και αφετέρου θεωρεί ότι το απόθεμα έναρξης (510.000,00 ευρώ) έχει πωληθεί...

«5 .“ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ- ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ”

Από τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ο έλεγχος κατέληξε ότι το απόθεμα λήξης των 515.000 ευρώ δεν είναι πραγματικό και δεν γίνεται δεκτό, δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκε το βιβλίο απογραφής της ελεγχόμενης επιχείρησης για να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις των αποθεμάτων έναρξης και λήξης που έχουν συμπεριληφθεί στο Ε3 για τη χρήση 2014.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προέβη στο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης έπρεπε να είναι 889.029,63 ευρώ

Ωστόσο, πέραν της αναφοράς ότι ο έλεγχος θεωρεί ότι το απόθεμα έναρξης (510.000,00 ευρώ) έχει πωληθεί και το απόθεμα λήξης των 515.000 ευρώ δεν είναι πραγματικό, η φορολογική διοίκηση δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή και βασισμένο σε φορολογικές διατάξεις τον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντος ύψους 889.929,63 ευρώ, ως αναφέρεται στον ανωτέρω πίνακα με αποτέλεσμα να μην προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος προσδιορισμού αυτών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτή αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων ελέγχου του προσφεύγοντος ύψους 889.929,63 ευρώ. Η γενική και αόριστη αναφορά ότι θεωρείται ότι το απόθεμα έναρξης 510.000,00 ευρώ έχει πωληθεί και το απόθεμα λήξης των 515.000 ευρώ δεν είναι πραγματικό, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει την ανακρίβεια την υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας ΦΠΑ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, που αποτελεί την αιτιολογία

της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ..,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμό αυθαίρετης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξεως.

Επειδή εν προκειμένω λόγω της αόριστης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξεως, ο προσφεύγων στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτόν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, της υπ' αριθ. /31-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	319.056,94 €	319.056,94 €
Αξία φορολογητέων εισροών	260.729,55 €	260.729,55 €
Φόρος εκροών	71.954,47 €	71.954,47 €
Φόρος εισροών	75.220,54 €	75.220,54 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.266,07 €	3.266,07 €

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.