



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/04/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1312

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 υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
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 **24/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, κατά της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 64.305,84 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 32.152,92 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **92.525,26 €** (μετά και τον συμψηφισμό πιστωτικού ποσού προς επιστροφή ύψους 3.933,50 €).

Η ως άνω πράξη εδράζεται στην από 25/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Γραφείου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν/11-05-2020 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, αιτία για τον έλεγχο ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν/12-03-2020 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ/13-03-2020), σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εντός του φορολογικού έτους 2016 εικοσιένα (21) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **254.670,90 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 61.121,01 €, τα οποία ήταν εικονικά.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ στην προσφεύγουσα, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη (όπως αναφέρεται ρητά στη σελ. 32 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου). Η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ δεν αναγνώρισε την εκπεισιμότητα των σχετικών δαπανών της προσφεύγουσας επί τη βάση του ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και καταλόγισε το ανωτέρω ποσό των **254.670,90 €** ως λογιστική διαφορά.

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

1ος λόγος: Παράνομος ο καταλογισμός σε βάρος της φόρου εισοδήματος στο μέτρο που δεν πληρούνται προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης της εικονικότητας-Νόμω αβάσιμη η αιτίαση περί εικονικότητας.

2ος λόγος: Εσφαλμένος ο κρίσιμος καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε βάρος της καθόσον τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

3ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

4ος λόγος: Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε ότι «Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΗΝΗΣ αποδέχτηκε ότι οι εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία όντως πραγματοποιήθηκαν, έστω και από διαφορετικό προμηθευτή.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου:

- σελ. 20: «τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές της οι οποίες εκδόθηκαν με εντολοδότη την και σε διαταγή της και της, με την έκδοση των αντίστοιχων αποδείξεων είσπραξης της Α.Φ.Μ. οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στην παραπάνω έκθεση κατάσχεσης».
- σελ. 20: «στις 16/06/2021 ο έλεγχος παρέλαβε τα πρωτότυπα ληφθέντα από τον προμηθευτή της ελεγχόμενης φορολογικά στοιχεία με την αρ. πρωτ./16-06-2021 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την ίδια ημέρα στον εξουσιοδοτούμενο λογιστή της ελεγχόμενης επιχείρησης κο
- σελ. 22: «για τις παραπάνω επιταγές εστάλη από την υπηρεσία μας, στην το υπ' αριθμόν/01-09-2020 έγγραφο με το οποίο ζητούσαμε να μας ενημερώσει αν οι παραπάνω αναγραφόμενες επιταγές της τράπεζας [...] εισπράχθηκαν ή εξοφλήθηκαν από αυτήν την επιχείρηση [...]. Στο παραπάνω έγγραφο δε μας απάντησε η τράπεζα μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης».

Επειδή η Υπηρεσία μας απέστειλε στον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/20-04-2022 έγγραφο με το οποίο ζητούσε τη γνωστοποίηση τυχόν απάντησης που έλαβε από την τράπεζα, δεδομένου ότι το εν λόγω στοιχείο κρίνεται ιδιαίτερα σημαντικό για την κρίση της Υπηρεσίας επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ο έλεγχος απάντησε μέσω του υπ' αριθμόν ΕΜΠ...../21-04-2022 εγγράφου (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/21-04-2021), με το οποίο γνωστοποιούσε στην Υπηρεσία μας ότι η τράπεζα απέστειλε στον έλεγχο σχετικά ζητηθέντα στοιχεία μέσω του υπ' αριθμόν/07-12-2021 εγγράφου της, τονίζοντας ωστόσο ότι «επειδή το πλήθος των αποσταλθέντων στοιχείων ανέρχεται στον αριθμό των ογδόντα (80) και η επεξεργασία αυτών ως προς την καταγραφή και διαπίστωση των πλήρων στοιχείων των οπισθογραφούντων έως την εξόφληση που σε πολλές περιπτώσεις ανέρχεται σε τέσσερις (4) υπογραφές, απαιτεί χρόνο, δεν είναι δυνατόν να σας αποσταλούν άμεσα».

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 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 ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (και σύνταξης της οικείας Έκθεσης Ελέγχου), ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την αιτία για την οποία δεν έκανε αποδεκτά τα στοιχεία εξόφλησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της καλοπιστίας της.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται τυπικά πλημμελής, ως ερειδόμενη σε πλημμελώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

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 ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέας πράξης εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24/12/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.