



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/09/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1779

Ταχ. Δ/ση	:	Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας	:	546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο	:	2313-332239, 240
e-mail	:	ded.thess@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 τροποποιήθηκε και 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντιστοίχως, και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντιστοίχως, και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών την πώληση πίσσας σε πακέτο, ύψους 80.212,19€ και προσδιορίστηκαν καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 71.954,51€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβαίας ύλης ποσού 152.166,70€, λόγω μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε 22.020 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 188.686,71€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ), τα οποία (καθαρά κέρδη) συμψηφίστηκαν με ζημιές προηγούμενων ετών ύψους 85.783,82€.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης του προσφεύγοντος, ύψους 29.656,05€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος 2.904,57€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 1.452,29€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 26,46€, κατόπιν α) επαναπροσδιορισμού των καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα με την προσθήκη αποκρυσβαίας ύλης ποσού 56.687,93€, λόγω μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε 8.263 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/3/2019, συνολικής αξίας 70.293,03€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ), και β) μείωσης των ζημιών προηγούμενων ετών από 165.996,01 σε 13.829,31€, ήτοι διαφοράς ύψους 152.166,70€.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 16/02/2022 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΚΦΔ (ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής του Προϊσταμένου της. Είχε προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθ./18.05.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) για πωληθέντα είδη που διαπιστώθηκαν με την από 27/04/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./...../07.06.2019 και/...../08.07.2019 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου – μεθοδολογικές πλημμέλειες – κατά παράβαση του άρθρου 23 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με στοιχεία που αντλήθηκαν από ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών δεν ερείδεται σε νομοθετικές/κανονιστικές διατάξεις ούτε απορρέει από συγκεκριμένη επίσημη ελεγκτική μέθοδο. Εσφαλμένη η μεθοδολογία του ελέγχου για τον προσδιορισμό του πλήθους και της συνολικής αξίας των εκτελεσθεισών παραγγελιών βάσει των οποίων υπολογίστηκε η φερόμενη ως αποκρυβείσα ύλη. Παράλειψη του ελέγχου να αναζητήσει τα επίσημα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των εν λόγω ηλεκτρονικών (on line) παραγγελιών από τα οποία προκύπτει κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο η αξία των εκτελεσθεισών παραγγελιών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για τις διαδικτυακές υπηρεσίες που έλαβε καταβάλλοντας προμήθεια 11% επί των εκτελεσθεισών παραγγελιών.
2. Απόλυτη ακυρότητα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου λόγω παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου διότι ο έλεγχος βασίστηκε σε ανεπίσημα και πρόχειρα στοιχεία.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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...*».

Επειδή, με το 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 23 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... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «*1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από*

επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα βάσει της από 16/02/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία εδράζεται επί της από 27/04/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) – Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθ./...../07.06.2019 και/...../08.07.2019 εντολών του Προϊσταμένου της, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης σε 22.020 περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής αξίας 188.686,71€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 36.520,01€), και σε 8.263 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/3/2019, συνολικής αξίας 70.293,03€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 13.605,10€), για πωληθέντα είδη μέσω ηλεκτρονικών παραγγελιών από πλατφόρμες e-food.gr, deliveras.gr, click.gr και delivery.gr, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Προς τούτο εκδόθηκε σε βάρος του από την Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η υπ' αριθ. 479/18.05.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 και του επιβλήθηκε, πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, καθ' υποτροπή, ποσού 50.125,119€, ήτοι 50.125,11€ x 100%.

Κατόπιν τούτου, τα εν λόγω ποσά, που συνιστούν αποκρυβείσα ύλη, ορθώς εκλήφθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ως ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ν.4172/2013, όπως αιτιολογημένα, διεξοδικά ειδικά και εμπεριστατωμένα αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της

φορολογικής αρχής Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ερειδόμενης στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μεθοδολογικών πλημμελειών, κατά παράβαση του άρθρου 23 ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για την τεκμηρίωση της διάπραξης των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθώς και παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου καθόσον ο έλεγχος βασίστηκε σε ανεπίσημα και πρόχειρα στοιχεία, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο νέας κρίσης κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής δεδομένου ότι από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1714/19.11.2021 απόφαση με την οποία απορρίφθηκαν οι ίδιοι προβαλλόμενοι με την υπ' αριθ. πρωτ./29.06.2020 ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί του, επικυρώνοντας την υπ' αριθ./18.05.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται αναφορικά με την υπ' αριθ./..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./04.04.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

Μείωση ζημιών προς μεταφορά σε επόμενο έτος	152.166,70€
---	-------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2019**

Κύριος φόρος	2.904,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	1.452,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	26,46€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.312,94€

**Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018**

Πρόστιμο άρθρου 54	100,00€
--------------------	---------

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.