



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1136

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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 (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

ε. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του που εδρεύει κατά: α)της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016**, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** και γ) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 33.750,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 16.875,00 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.750,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **57.375,00 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 17.906,54 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 8.953,27 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.859,81 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου** φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.600,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 4 και 13 παρ. 2 του ΚΦΔ και 7 των ΕΛΠ καθώς ο προσφεύγων α) δεν ενημέρωσε εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη φορολογική διοίκηση για μεταβολή που αφορά στις χρησιμοποιούμενες εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησής του και β) δεν διαφύλαξε τα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού έτους 2016.

Με τις υπ' αριθ. εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος **2016**, ο οποίος οδήγησε στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων..... πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, με το οποίο ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. Χανίων ότι στο φορολογικό έτος 2016 η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασίας το χονδρικό εμπόριο επεξεργασμένου ρευστού γάλακτος, **έλαβε εικονικά τιμολόγια στο σύνολο της συναλλαγής από τον εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 75.000,00 ευρώ**. Ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε αποκλειστικά ως προς τα διαλαμβανόμενα στο πληροφοριακό δελτίο.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων με την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης κατά το ποσό των 75.000,00 ευρώ και όσον αφορά τον ΦΠΑ συμπεριέλαβε στα λογιστικά αρχεία φορολογικού έτους 2016 ανύπαρκτες φορολογητέες εισροές ποσού 75.000,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ αξίας 18.000,00 ευρώ. Προς τούτο καταλογίστηκαν οι διαπιστωθείσες διαφορές φόρου με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επιπλέον καθώς ο προσφεύγων υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας εταιρείας και δεν ενημέρωσε εντός δέκα (10) ημερών εγγράφως τη φορολογική διοίκηση για μεταβολή που αφορά στις

χρησιμοποιούμενες εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησής του, του επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Ανωτέρα βία.**

Δεν προσκόμισε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία ή έστω αντίγραφα αυτών που του ζητήθηκαν καθώς όπως προκύπτει από την **προσκομιζόμενη υπ.αρ.πρωτ.....** βεβαίωση πυρκαγιάς της Διοίκησης Πυροσβεστικών Υπηρεσιών Χανίων στις προκλήθηκε πυρκαγιά στις αποθήκες της επιχείρησής του επί της οδού με αποτέλεσμα να προκληθούν σοβαρές ζημιές στον χώρο της τρίτης αποθήκης και δη να καταστραφούν φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα.

- **Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης.**

Η καταστροφή των φορολογικών στοιχείων του λόγω της πυρκαγιάς που προκλήθηκε στις αποθήκες της επιχείρησής όπως προαναφέρθηκε, είχε ως αποτέλεσμα να μην έχει την δυνατότητα να τα προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου. Για αυτό τον λόγο οι ατομικές δυσμενείς διοικητικές πράξεις εναντίον του είναι δυσανάλογες και καταχρηστικές καθώς η Δ.Ο.Υ. Χανίων θα έπρεπε να λάβει υπόψιν της την καταστροφή του υλικού αυτού ένεκα της πρόκλησης της πυρκαγιάς.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προσκόμισε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία ή έστω αντίγραφα αυτών που του ζητήθηκαν καθώς όπως προκύπτει από την **προσκομιζόμενη υπ.αρ.πρωτ. βεβαίωση πυρκαγιάς της Διοίκησης Πυροσβεστικών Υπηρεσιών Χανίων στις προκλήθηκε πυρκαγιά στις αποθήκες της επιχείρησής του επί της οδού, με αποτέλεσμα να προκληθούν σοβαρές ζημιές στον χώρο της τρίτης αποθήκης και δη να καταστραφούν φορολογικά στοιχεία και λοιπά έγγραφα, ήτοι η μη προσκόμιση αυτών στον φορολογικό έλεγχο, οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας (πυρκαγιά)**

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 “Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας “ του ΚΦΔ : «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής... »

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62):« ... 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ...

... 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61) Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας

*βίας...Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, **εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.**»*

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο λόγο ανωτέρας βίας, αυτός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς στην μνημονευόμενη ως άνω βεβαίωση της πυρκαγιάς, η οποία λήφθηκε υπόψη κατά το στάδιο έκδοσης των προσωρινών και οριστικών αποτελεσμάτων, αναφέρεται με σαφήνεια ότι προκλήθηκαν βλάβες: α) σε γαλακτοκομικά προϊόντα της εταιρείας, β) σε ψυκτικό θάλαμο εντός της αποθήκης και γ) στο με αρ. κυκλοφορίας MERCEDES, το οποίο ήταν σταθμευμένο στην πίσω πλευρά έξω από την πρώτη αποθήκη, από την οποία ξεκίνησε η πυρκαγιά, ενώ **δεν γίνεται καμία αναφορά σε καταστροφή φορολογικών στοιχείων και λοιπών εγγράφων.**

Συνεπώς η επίκληση της πυρκαγιάς ως αιτία μη προσκόμισης των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων ορθώς δεν έγινε δεκτή, καθώς δεν προκύπτει από επίσημο έγγραφο βέβαιης χρονολογίας (βλ. σελ. 14 της υπ' αρ. έκθεσης μερικού ελέγχου φορ. εισοδήματος).

Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη προσκόμιση των στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας απορρίπτεται διότι η προσκομιζόμενη βεβαίωση πυρκαγιάς δεν αποδεικνύει: α) την επικαλούμενη καταστροφή των φορολογικών στοιχείων της οντότητας και β) ότι ο υπόχρεος είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση για τη διαφύλαξη των στοιχείων αυτών.

Επειδή η επίκληση της πυρκαγιάς ως λόγου ανωτέρας βίας, εξαιτίας του οποίου ήταν αδύνατη η προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων, δεν αποδείχθηκε αντικειμενικά με βάση την προσκομισθείσα βεβαίωση της πυροσβεστικής υπηρεσίας και με κανένα άλλο στοιχείο. Συνεπώς, η φορολογική αρχή έπραξε σύννομα με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της. Πέραν αυτού. ήδη από το περιεχόμενο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, είναι σαφές ότι το γεγονός της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί τον ένα και μοναδικό λόγο που οδήγησε στην έκδοση των υπό αμφισβήτηση καταλογιστικών πράξεων, αλλά προστέθηκε σε ένα σύνολο δεδομένων που συνεκτιμήθηκαν και συνηγόρησαν στο τελικό πόρισμα της μη καλόπιστης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σκόπιμο είναι να αναφερθεί, επίσης, ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την **επικύρωση** :

α)της υπ' αριθ. **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	33.750,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.875,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.750,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.375,00 €

β) της υπ' αριθ. **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** φορολογικής περιόδου **01/01/2016-31/12/2016** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Διαφορά φόρου	17.906,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.953,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.859,81 €

γ) της υπ' αριθ. **Πράξης Επιβολής Προστίμου** φορολογικού έτους **2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ: 2.600,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.