



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 466

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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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.
 - 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)».
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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, με έδρα, οδός κατά της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 104.860,79 €, πλέον προστίμου άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 52.430,40 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **157.291,19 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 145,78 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 17/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (αριθμός εντολής/08-05-2023). Όπως προκύπτει από αυτήν, κατόπιν έκδοσης της εντολής ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ απέστειλε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθμόν/10-05-2023 Πρόσκληση του άρθ. 14 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητείτο η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων για τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και η οποία κοινοποιήθηκε σε αυτήν ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος e-κοινοποίηση στις 10/05/2023 (αναγνώστηκε αυθημερόν).

Η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε σχετικά, με αποτέλεσμα ο έλεγχος:

- αφενός να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο μέσο κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (τα οποία χρησιμοποιήθηκαν και ως φορολογητέες εκροές για σκοπούς Φ.Π.Α.) και
- αφετέρου να μην αναγνωρίσει την έκπτωση καμίας δαπάνης για σκοπούς τόσο φορολογίας εισοδήματος όσο και Φ.Π.Α..

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

1^{ος} λόγος: Λόγος ανωτέρας βίας.

2^{ος} λόγος: Η αρχή της νομιμότητας-Ελαττώματα της πράξης αναγόμενα σε λόγους ακύρωσης.

3^{ος} λόγος: Η παραβίαση της αρχής-Καλή πίστη και δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του διοικούμενου.

4^{ος} λόγος: Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας σε συνδυασμό με την αρχή του κοινωνικού κράτους και των άρθ. 22, παρ. 5 και 4, παρ. 5 του Συντάγματος.

5^{ος} λόγος: Ένσταση παραγραφής.

6^{ος} λόγος: Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου λόγω τυπικών παραλείψεων κατά την έκδοσή της.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας για την μη τήρηση των υποχρεώσεων της.

Επειδή η ανωτέρα βία που επικαλείται η προσφεύγουσα προσδιορίζεται χρονικά στα έτη 2016 έως και 2020, οπότε, σύμφωνα με τα λεγόμενά της, αντιμετώπιζε σοβαρή ασθένεια.

Επειδή ωστόσο, το γεγονός της μη προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου, έλαβε χώρα εντός του έτους 2023, ήτοι σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο. Μάλιστα, η ίδια σήμερα δηλώνει εργαζόμενη, επομένως αδικαιολογήτως δεν προσκόμισε τα αιτηθέντα στον έλεγχο, ώστε να είναι εφικτές οι λογιστικές επαληθεύσεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθότι στο σώμα αυτής δεν περιλαμβάνεται καμία αιτιολογία, ενώ αναφέρεται απλώς η Έκθεση Ελέγχου που επισυνάπτεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «[...]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 δεν απαιτείται ως τυπικό στοιχείο του κύρους της πράξης να μνημονεύονται επιπλέον και τα ειδικότερα στοιχεία της παράβασης, ούτε να περιέχει ειδικότερη αιτιολογία για την επιμέτρηση του προστίμου ή τον υπολογισμό του φόρου, τα οποία προκύπτουν από την οικεία Έκθεση Ελέγχου που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 195/2003).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 17/10/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένη και πλήρη αιτιολογία για τον επίμαχο καταλογισμό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 3^ο και 5^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, καθότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε έξι χρόνια μετά τον χρόνο των υποτιθέμενων παραβάσεων. Παράλληλα, επικαλείται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.:

«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 πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή συνεπώς, αναφορικά με τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφεται στις 31/12/2023.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 17/10/2023 και κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα μέσω του συστήματος e-κοινοποίηση στις 19/10/2023 (αναγνώστηκε αυθημερόν), ήτοι εντός της ως άνω νόμιμης προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή παράλληλα, από καμία διάταξη δεν προκύπτει υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια φορολογικών ελέγχων νωρίτερα από τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τους 4^ο και 6^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθότι το επιβληθέν ποσό είναι υπέρμετρο και δυσανάλογα επιβαρυντικό εν σχέσει με την φερόμενη παράβαση, καθώς και ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μετά το πέρας του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμόν/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στις 20/09/2023 στον προσωπικό λογαριασμό της στο Taxisnet. Το μήνυμα αναγνώστηκε αυθημερόν, ωστόσο η ίδια μέχρι το πέρας της ανωτέρω τιθέμενης προθεσμίας, δεν είχε ανταποκριθεί σχετικά.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται συγκεκριμένα ότι έστειλε στον έλεγχο e-mail στις 13/10/2023 στο οποίο επισύναπτε «έγγραφα για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου προς την Υπηρεσία μας δεν γίνεται κάποιος σχολιασμός επί του εν λόγω ισχυρισμού, η Υπηρεσία μας απέστειλε προς τον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/22-12-2023 έγγραφο, με το οποίο ζήτησε διευκρινίσεις ως προς το περιεχόμενο του επίμαχου e-mail και κυρίως ως προς την κρίση του ελέγχου επί των συνημμένων σε αυτό.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή σε αντίθεση με τη φορολογία εισοδήματος, προκειμένου να αναγνωριστεί η έκπτωση μιας δαπάνης για σκοπούς Φ.Π.Α., δεν είναι απαραίτητο το σχετικό φορολογικό στοιχείο να έχει καταχωρηθεί στα τηρηθέντα λογιστικά βιβλία.

Επειδή σε συνέχεια των ανωτέρω, ο έλεγχος ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόν/08-01-2024 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/08-01-2024) απαντητικού εγγράφου, με το οποίο διευκρίνισε ότι το επίμαχο e-mail της προσφεύγουσας με ημερομηνία 13/10/2023 περιελάμβανε δώδεκα (12) τιμολόγια της φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 (ήτοι όχι κρινόμενης περιόδου) και συνεπώς, δεν ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	104.860,79
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	52.430,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	157.291,19
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.