



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08.05.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Αριθμός απόφασης: 1336

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο: 2131312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 αριθ. 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».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο με έδρα επί της, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 3.291,28 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 1.645,66 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.936,94€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ποσού 8.795,59 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 4.397,79 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 13.193,38€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας

Μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής ελέγχου και πριν την έκδοση προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου, η προσφεύγουσα προέβη σε υποβολή τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες περιόδους, τις οποίες έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μαζί με κατάσταση των φορολογητέων εισροών και εκροών που τροποποίησε. Από την αντιπαραβολή της εν λόγω κατάστασης με τις τροποποιητικές δηλώσεις διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο διαφορές ως προς την ορθή καταχώρηση της αξίας των εισροών αλλά και του φόρου που αναλογεί και ειδικότερα διαπιστώθηκε διαφορά ποσού 1.654,14 € στο φόρο εισροών στο έτος 2017 και διαφορά ποσού 7.324,22 € στο έτος 2018. Οι διαπιστώσεις αυτές αποτέλεσαν διαφορές του παρόντος ελέγχου, της οικείας μηνιαίας περιόδου εκάστου ελεγχόμενου φορολογικού έτους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς το Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων περιόδων, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1036/2017, από τις οποίες προέκυψαν τα εξής:

- Στο έτος 2018 διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων στη δήλωση Φ.Ε. και των εκροών στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ύψους 383,50 €, η οποία πρέπει να συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές περιόδου 01/12-31/12/2018 με συντελεστή ΦΠΑ 24%.
- Στα έτη 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει εκπέσει από το φόρο εκροών τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών (δαπανών), οι οποίες δεν αποτελούν λειτουργικές δαπάνες αυτής, αλλά προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες και επομένως δεν πραγματοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις. Η καθαρή αξία των εν λόγω δαπανών ανέρχεται στο ποσό των 6.821,45 € στο 2017 και στο ποσό των 5.772,92 € στο έτος 2018, ενώ ο ΦΠΑ στο ποσό των 1.637,15 € και 1.385,51 € αντίστοιχα.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τα ελεγχόμενα έτη.

Η προσφεύγουσα, επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Έλλειψη αιτιολογίας των ένδικων εκθέσεων και οριστικών πράξεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 και του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα προβάλλει ως μοναδικό ισχυρισμό την έλλειψη αιτιολογίας, ισχυριζόμενη ότι η φορολογική αρχή πρέπει να διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ποιες ήταν εκείνες οι διαφορές που διαπιστώθηκαν μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και αυτών των δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρονται διεξοδικά τόσο η νομική βάση, όσο και τα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο «6. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» περιλαμβάνονται αναλυτικά οι

εφαρμοστές εν προκειμένω διατάξεις, στο κεφάλαιο «7. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» περιγράφονται αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης και γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κατάλληλο κανόνα δικαίου, ενώ τέλος στο κεφάλαιο «9.ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» γίνεται ο προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου σε συνέχεια των προηγούμενων διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, αλλά αορίστως αναφέρεται στις δύσκολες οικονομικές συγκυρίες λόγω της πανδημίας του COVID-19.

Επειδή, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξης και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά φόρου	3.291,28
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.645,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.936,94

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Διαφορά φόρου	8.795,59
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022	4.397,79
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.193,38

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.