



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/7/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2172

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-370, -347
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).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στον, επί της οδού, κατά της με ημερομηνία θεώρησης **29-2-2024** έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

5. Την με ημερομηνία θεώρησης **29-2-2024** έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** είναι το «.....». Η προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της με αριθ. / **3-8-2022** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ**.

Κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), καθότι στα φορολογικά έτη 2019 και 2020, αντίστοιχα, τα δηλούμενα εισοδήματα της προσφεύγουσας, όπως αυτά προκύπτουν από τις πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου των οικείων φορολογικών ετών, **δεν επαρκούν** για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της. Η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019 επικαλέστηκε **ανάλωση κεφαλαίου** στον κωδικό 787 της δήλωσης Ε1, ποσού 7.000,00€, καθώς το δηλούμενο εισόδημά της δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής της. Επιπλέον, η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, **παρουσιάζει ζημιές**.

Ειδικότερα τόσο για το φορολογικό έτος 2019 όσο και το έτος 2020, το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ανήλθε σε συνολικό ποσό 912,01€, για έκαστο έτος, εκ του οποίου το ποσό των 912,00€ αφορά εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το ποσό των 0,01€ προέρχεται από μερίσματα-τόκους. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, κατά τα οικεία φορολογικά έτη, **δηλώνει φορολογητέο εισόδημα, που υπολείπεται των προσωπικών δαπανών διαβίωσής της, οι οποίες:**

- για το φορολογικό έτος 2019 **ανέρχονται σε ποσό 34.941,27€, βάσει της με αριθ. δήλωσης / 10-7-2020 (αριθ. ειδ/σης:)** πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ (κωδ. 727 «δαπάνη για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων» ποσού 4.605,05€ και κωδ. 049 «δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» ποσού 30.336,22€) και
- για το φορολογικό έτος 2020 **ανέρχονται σε ποσό 45.761,47 βάσει της με αριθ. δήλωσης / 7-9-2021 (αριθ. ειδ/σης:)** πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ (κωδ. 727 «δαπάνη για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων» ποσού 881,96€ και κωδ. 049 «δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών» ποσού 44.879,51€).

Επιπλέον, από τα στοιχεία που υφίστανται στην ΑΑΔΕ, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1033/2014 «Υποχρεώσεις πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, ιδρυμάτων πληρωμών, Ελληνικών Ταχυδρομείων, Εταιριών Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, επιχειρήσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ιδιωτικών θεραπευτηρίων, ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων, εταιριών σταθερής και κινητής

τηλεφωνίας, εταιριών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'/26-07-2013)», προκύπτουν:

- για το φορολογικό έτος 2019 ποσό ασφαλίσεων ιδιωτικής ασφάλειας 409,20€, δαπάνες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας 1.591,88€ και δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας 952,59€
- για το φορολογικό έτος 2020 ποσό ασφαλίσεων ιδιωτικής ασφάλειας 998,18€, δαπάνες σταθερής και κινητής τηλεφωνίας 1.421,41€ και δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας 1.867,18€

Ο έλεγχος εφαρμόζοντας τόσο τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όσο και τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.4987/2022, Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, εγκ. ΠΟΛ.1270/24.12.2013 και ΠΟΛ.1171/4.7.2013, προέβη σε προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας εφαρμόζοντας την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας, κατόπιν της με αριθ. πρωτ. / 21-12-2023 Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε το με αριθ. /2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / 19-2-2024 Υπόμνημα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω Υπόμνημα προέβη σε επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας εκδίδοντας την με ημερομηνία θεώρησης 29-2-2024 προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ καθώς και των σχετικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και της πράξης επιβολής προστίμου του ΚΦΔ, οι οποίες πράξεις δεν προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καθώς και των σχετικών διαπιστώσεων και πορισμάτων επ' αυτής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τα ποσά, που έγιναν δεκτά στον κωδ. 049 των εντύπων Ε1 των δηλώσεων ΦΕΦΠ, των οικείων φορολογικών ετών.
2. Υποχρέωση της Διοίκησης να αιτηθεί τραπεζικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα, δεδομένου ότι αυτά δεν παρασχέθηκαν στην ίδια την προσφεύγουσα, όσον αφορά τις κινήσεις καρτών.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός των ποσών του κωδ. 049 του εντύπου Ε1 των δηλώσεων ΦΕΦΠ, των οικείων φορολογικών ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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.

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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) [...]

[...]

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

[...]

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις, ...».

Επειδή, η εκτελεστικότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστικότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η με ημερομηνία θεώρησης 29-2-2024 ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, επιπλέον αβασίμως προβάλλονται τα όσα επικαλείται η προσφεύγουσα περί:

- Μη αναφοράς στην Έκθεση Ελέγχου των ποσών που έγιναν δεκτά στον κωδ. 049 του εντύπου Ε1 (βλ. σελ 68-70 της Έκθεσης Ελέγχου όπου γίνεται ανάλυση των ποσών).
- Αντιστροφής του βάρους της απόδειξης όσον αφορά τον ίδιο ως άνω κωδικό (βλ. σελ 68 της Έκθεσης Ελέγχου: 'η ευθύνη συμπλήρωσης...βαρύνει την ελεγχόμενη)

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται αβάσιμη και δεδομένου ότι στρέφεται κατά μη εκτελεστών πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29-3-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.