



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3354

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα στη κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2021

- 31.12.2021 και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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 Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από το δηλωθέν ποσό των 10.609,48€ στο ποσό των 10.540,51€, ήτοι κατά 68,97€.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από το δηλωθέν ποσό των 33.362,49€ στο ποσό των 33.246,49€, ήτοι κατά 116,00€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκαν κατόπιν αιτημάτων της εν λόγω υπηρεσίας τέσσερις (4) εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και μία (1) έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, που αφορούσαν τον προσφεύγοντα, σχετικές με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2021 και 2022 με συνημμένες τις αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη 268,86€ πλέον ΦΠΑ 65,54€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 και αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη 195,97€ πλέον ΦΠΑ 46,39€ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022. Η ως άνω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προστέθηκε από τον έλεγχο στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές και ο αναλογούν ΦΠΑ αυτής προστέθηκε στο δηλωθέν φόρο εκροών.

Επιπλέον, από τον έλεγχο, για το φορολογικό έτος 2021 κρίθηκε ότι η κάτωθι δαπάνη συνολικού ύψους 94,6€ πλέον ΦΠΑ 4,44€ του προσφεύγοντα αφορά προσωπική δαπάνη και δεν χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο:

Ημερομηνία	Προμηθευτής	Ποσό εισροής	Φ.Π.Α	Αιτιολογία
.....		94,56	4,44	Αφορά οικία

Από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024 το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α.. Από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε το υπ' αριθμ.υπόμνημα σε αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. – έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της προσβαλλόμενης πράξης και η οποία περιέχει την αιτιολογία της, πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. Σε κανένα σημείο της δεν αναφέρεται ο λόγος για τον οποίο η Φορολογική Διοίκηση απεφάνθη με βεβαιότητα ότι η μεταβολή των διαθεσίμων υπολοίπων στους τραπεζικούς λογαριασμούς που ελέγχθηκαν δεν αφορά εισόδημα από γνωστή και δικαιολογημένη πηγή. Μάλιστα στη σελίδα 40 της οικείας έκθεσης, ο έλεγχος απέρριψε το μοναδικό και αληθές επιχείρημα που προβλήθηκε, δηλώνοντας ότι το διαθέσιμο υπόλοιπο αφορά ανάλωση κεφαλαίου προσκομίζοντας, στον έλεγχο, προς απόδειξη των όσων ισχυρίστηκε τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, με στοιχεία που αντλήθηκαν από τις ηλεκτρονικές δηλώσεις πλατφόρμες.
- 2) Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου. Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (έμμεσης τεχνικής ελέγχου) καθώς ως συνομολογείται και στις εκθέσεις ελέγχου έχουν προσκομιστεί όλα τα βιβλία και στοιχεία και επιπλέον η επιχείρηση του ήταν ιδιαίτερα κερδοφόρα τα περασμένα έτη. Το εισόδημα που η φορολογική διοίκηση έκρινε λανθασμένα ότι προέρχεται από αδικαιολόγητη πηγή, έχει ήδη φορολογηθεί με το πέρασ του αντίστοιχου φορολογικού έτους του οποίου αποτέλεσε εισόδημα.
- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Όπως προκύπτει από το γράμμα των οριζόμενων στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 εγκύκλιο, σε περίπτωση που σε φορολογικό έλεγχο εισοδήματος φυσικού προσώπου επιλέγεται η εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου, τότε, αμέσως μετά την εξεύρεση των διαφορών και ανεξάρτητα από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, στο οποίο ο φορολογούμενος διαθέτει χρονικό διάστημα 20 ημερών για να απαντήσει, υπάρχει ρητή δεσμευτική υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, κατ' άρθρο 10 ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, επί του οποίου τίθεται προθεσμία 5 ημερών, για να αιτιολογήσει ο φορολογούμενος τις προκύπτουσες, με τη χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διαφορές εισοδήματος. Στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή ουδέποτε κοινοποίησε το ως άνω Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου, παραβιάζοντας ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και, συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες.
- 4) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε και ζητήθηκε η συμπλήρωση του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – μεταβολών-υποχρεώσεων», που

θα οδηγούσε τη Φορολογική Διοίκηση στην ακριβή διαπίστωση του πραγματικού και φορολογητέου εισοδήματος κι εν τέλει τη φορολόγηση του σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν γίνεται λόγος για το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο, ούτε, δηλαδή, ότι ζητήθηκε η συμπλήρωση του και ούτε ότι δεν υπήρξε ανταπόκριση στο αίτημα παροχής στοιχείων.

5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Με το σύνολο των πράξεων μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο επιστροφής ΦΠΑ με το ποσό των 43.787,00€ για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται. Το εν λόγω ποσό αφορά σε δηλωθέν εισόδημα, το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί. Είναι άκρως αντίθετο με όσα επιτάσσει η ως άνω αρχή, σε συνδυασμό με τη αρχή της χρηστής διοίκησης, η επιβολή φόρου και προστίμου. Επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές και ο δηλωθέν φόρος εκροών του προσφεύγοντα αυξήθηκαν λόγω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποιήθηκαν κατόπιν αιτημάτων της εν λόγω υπηρεσίας οι κάτωθι Εκθέσεις Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ή της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης που αφορούσαν τον προσφεύγοντα σχετικές με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τα ελεγχόμενα έτη 2021 – 2022 με συνημμένες τις αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης:

- Η απόέκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2021 - 31.12.2021, από την οποία προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 167,25€ πλέον Φ.Π.Α. 40,15€.
- Η απόέκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2021 - 31.12.2021, από την οποία προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 101,61€ πλέον Φ.Π.Α. 25,39€.
- Η απόέκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2022 - 31.12.2022, από την οποία προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 161,29€ πλέον Φ.Π.Α. 38,71€.
- Η απόέκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2022 - 31.12.2022, από την οποία προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 12,10€ πλέον Φ.Π.Α. 2,90€.
- Η απόέκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2022 - 31.12.2022, από την οποία προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 22,58€ πλέον Φ.Π.Α. 5,32€.

Επειδή πραγματοποιήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 και η κάτωθι δαπάνη κρίθηκε ότι αφορά προσωπική δαπάνη του προσφεύγοντα και δεν χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο:

Ημερομηνία	Προμηθευτής	Ποσό εισροής	Φ.Π.Α	Αιτιολογία
------------	-------------	--------------	-------	------------

.....		94,56	4,44	Αφορά οικία
-------	-------	-------	------	-------------------

Το ως άνω ποσό εισροής και ο αναλογούν Φ.Π.Α. αφαιρέθηκαν από τον έλεγχο από τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και τον δηλωθέν φόρο εισροών, της φορολογικής περιόδου 01.01.2021- 31.12.2021.

Επειδή ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. από τον έλεγχο καταλογίστηκαν μόνο οι ανωτέρω διαφορές.

Επειδή οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα η τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας εφαρμόστηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στον προσφεύγοντα μόνο στη φορολογία εισοδήματος για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 και όχι για τη φορολογία Φ.Π.Α. Επιπλέον, από τις ως άνω καταλογισθείσες διαφορές του ελέγχου το πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 μειώθηκε κατά 69,97€ και για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 κατά 116,00€.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021

Ανάλυση	Δήλωση	Ελέγχου	ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.609,48	10.540,51	10.540,51

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022

Ανάλυση	Δήλωση	Ελέγχου	ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	33.362,49	33.246,49	33.246,49

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.