



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδας)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΜΕ ΕΜΦΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΒΛΑΧΟΓΙΑΝΝΗ ΛΑΜΠΡΙΝΗ

**ΕΠΟΠΤΕΥΟΥΣΑ ΕΠΙΚΟΥΡΗ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ
ΧΑΤΖΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ**

ΠΑΤΡΑ 2020

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις της φοιτήτριας που την επιμελήθηκε και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Διοίκησης Τουρισμού ή της Σχολής Πανεπιστημίου Πατρών. (πρώην Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδας, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας, Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής)

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Κατόπιν εισηγήσεως του Επιβλέποντα Καθηγητή Αντώνιου Μανιάτη, ανέλαβα πτυχιακή εργασία με αντικείμενο την παρουσίαση φορολογικών παραβάσεων και το ρόλο της ΑΑΔΕ στην επίλυση φορολογικών διαφορών.

Λόγω αλλαγών στο καθεστώς του ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, τον Δεκέμβριο του 2019, ως εποπτεύουσα καθηγήτρια ορίστηκε η επίκουρη καθηγήτρια Χατζοπούλου Ιωάννα.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έγινε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των σπουδών μου στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του πρώην ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Κύριος σκοπός της εργασίας μου ήταν να αναλύσω, το δικαίωμα, τον τρόπο και σε ποια υπηρεσία της ΑΑΔΕ μπορεί να απευθυνθεί, ένας φορολογούμενος πολίτης, που πιστεύει πως έχει αδικηθεί/ζημειωθεί λόγω επιβολής κάποιου φορολογικού προστίμου ή λόγω κάποιου άλλου φορολογικού ζητήματος, έτσι ώστε να επανεξεταστεί με μεγαλύτερη προσοχή η υπόθεσή του.

Τέλος οφείλω να ευχαριστήσω τον καθηγητή κύριο Μανιάτη για τις συμβουλές του και ιδιαιτέρως την επίκουρη καθηγήτρια κυρία Χατζοπούλου Ιωάννα, για την πολύτιμη στήριξη, την καθοδήγηση και για το χρόνο που μου αφιέρωσε σε όλη τη διάρκεια αυτής της εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη συγκεκριμένη εργασία γίνεται αναφορά στον τρόπο που η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) συμβάλει στην επίλυση φορολογικών διαφορών, σε υποθέσεις όπου φορολογούμενοι πιστεύουν ότι έχουν αδικηθεί.

Στο **1^ο κεφάλαιο**, γίνεται μία πρώτη αναφορά στην ΑΑΔΕ. Η σύστασή της, η ανεξαρτησία της από τις διοικητικές αρχές, σε ποιόν έλεγχο υπόκειται και η έδρα της. Τι είδους υπηρεσία είναι, τι είδους αποστολή και τι στόχο έχει.

Στο **2ο κεφάλαιο**, αναλύονται είδη και έννοιες φορολογικών παραβάσεων και των προβλεπόμενων κυρώσεων, που έχουν αυτές.

Στο **3ο κεφάλαιο**, γίνεται αναφορά στη διαδικασία προσφυγής μιας φορολογικής διαφοράς στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) και στην Ελληνική Δικαιοσύνη, και στα στάδια της προσφυγής αυτής.

Σε πρώτο στάδιο, άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με αίτημα επανεξέτασης.

Σε δεύτερο στάδιο και στην περίπτωση όπου η ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνει δεκτή, τότε προσφυγή στην Ελληνική Δικαιοσύνη. Ο πολίτης μαζί με την προσφυγή, μπορεί να υποβάλλει και αίτημα αναστολής.

Σε τρίτο στάδιο, έφεση. Σε περίπτωση που ο πολίτης δεν ικανοποιηθεί από τη πρωτόδικη απόφαση της διοικητικής δικαιοσύνης, δύναται να καταθέσει έφεση κατά της εν λόγω απόφασης.

Στη συνέχεια του συγκεκριμένου κεφαλαίου, γίνεται παράθεση παραδειγμάτων από τη νομολογία, όπως δικαστική απόφαση και αποφάσεις της ΔΕΔ.

Τέλος στο **4ο κεφάλαιο**, το συμπέρασμα είναι ότι, η Διεύθυνση Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (ΔΕΔ), είναι το αρμόδιο τμήμα της ΑΑΔΕ, όπου ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει λόγω φορολογικών διαφορών, με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Όμως το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, συμβάλλει μεν στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, συνεπάγεται όμως για τον φορολογούμενο επιπλέον έξοδα και απώλεια χρόνου, σε περίπτωση μη δικαίωσης του από την ΑΑΔΕ.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

- ΑΑΔΕ (Ανεξάρτητη Αρχή Δημόσιων Εσόδων)
- ΔΕΔ (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών)
- Φοροαποφυγή
- Φοροδιαφυγή
- Φορο-υπερημερία
- Φοροκλοπή
- Πρόστιμα
- Ενδικοφανή προσφυγή: Η προσφυγή του πολίτη στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
- Προσφυγή
- Αναστολή
- Έφεση
- Αποφάσεις
- Διοικητικό Πρωτοδικείο
- Νομολογία

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Κατάλογος Κεφαλαίων & Ενοτήτων	Σελίδα
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΣΥΣΤΑΣΗ, ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΚΑΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ	8
1.1 Η ΑΑΔΕ με λίγα λόγια	8
1.2 Αποστολή και αρμοδιότητες ΑΑΔΕ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ	11
2.1 Φορολογική παραβατικότητα	11
2.2 Πρόστιμα σε περίπτωση παράλειψης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	12
2.3 Πρόστιμα σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος	13
2.4 Παραδείγματα προστίμων	13
2.5 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΦΥΟΜΕΝΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	16
3.1 Η διαδικασία προσφυγής στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) και στην δικαιοσύνη επί φορολογικών διαφορών	16
3.2 Παραδείγματα από την νομολογία	21
3.2.1 Δικαστική ακύρωση προστίμου	21
3.2.2. Απόφαση ΔΕΔ 1152 / 2019 / λήψη εικονικού τιμολογίου αγοράς ως προς το πρόσωπο του εκδότη	22
3.2.3. Διαγραφή προστίμου από την ΔΟΥ Κηφισιάς	23
3.2.4 Ακύρωση απόφασης επιβολής προστίμου για παράβαση ΚΒΣ	25
3.2.5 Απόφαση ΔΕΔ / κάτοικος εξωτερικού	29
3.2.6 Απόφαση ΔΕΔ / χαρτόσημο για δάνειο μεταξύ ιδιωτών	30

3.2.7 Απόφαση ΔΕΔ / μη καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία στοιχείων πώλησης	31
3.2.8. Συμψηφισμός φόρου καταβληθέντος στην αλλοδαπή με αναλογούντα φόρο εισφοράς αλληλεγγύης στην ημεδαπή	32
3.2.9 ΔΕΔ / επίδομα μουσικού οργάνου	33
3.2.10 ΔΕΔ / τεκμήρια αυτοκινήτου από Βουλγαρία	34
3.2.11 ΔΕΔ / περιοδική δήλωση ΦΠΑ	35
3.2.12 ΔΕΔ / τραπεζικοί λογαριασμοί	37
3.2.13 ΔΕΔ / μίσθωση ακινήτου	40
3.2.14 ΔΕΔ / μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων	41
3.2.15 ΔΕΔ / φορολόγηση μερισμάτων εξωτερικού	44
Κεφάλαιο 4^ο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	48
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	49

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αντικείμενο της εργασίας μου, είναι οι φορολογικές παραβάσεις και ο τρόπος προσφυγής του φορολογούμενου στις Ανώτερες Αρχές, μετά την επιβολή φορολογικών προστίμων.

Η Μέθοδος που ακολουθήθηκε, ήταν η έρευνα στο διαδίκτυο και στην ελληνική βιβλιογραφία. Στόχος της μεθοδολογίας, ήταν ο συντονισμός, η σύνταξη, ο τρόπος αξιοποίησης των πηγών και τα συμπεράσματα που απορρέουν από την έρευνα.

Η μεθοδολογία στηρίζεται στους παρακάτω άξονες:

- Την ευέλικτη οργάνωση της όλης εργασίας.
- Το συντονισμό με την εποπτεύουσα καθηγήτρια.
- Την άμεση και διαρκή επικοινωνία με την εποπτεύουσα καθηγήτρια.
- Την αξιοποίηση της σύγχρονης τεχνολογίας και της ελληνικής βιβλιογραφίας σε θέματα που αφορούν το αντικείμενο της εργασίας.
- Τη σωστή δομή της πτυχιακής εργασίας.

Αναλυτικές πληροφορίες της έρευνας /μελέτης δίνονται στα παρακάτω επόμενα κεφάλαια της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΣΥΣΤΑΣΗ, ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΚΑΙ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

1.1 Η ΑΑΔΕ με λίγα λόγια

«Με το Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94^Α) συστάθηκε «Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της».

Σύμφωνα με τον ως άνω νόμο η Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές. Η Αρχή υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία του άρθρου 4 του ως άνω νόμου.

Η έδρα της Αρχής είναι στην Αθήνα. Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές Υπηρεσίες της Αρχής μπορεί να συστήνονται και να λειτουργούν και εκτός της έδρας αυτής. Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής καταργήθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και η θέση του Γενικού Γραμματέα που προΐστατο αυτής».¹

1.2 Αποστολή και αρμοδιότητες ΑΑΔΕ

«Αποστολή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της.

Ειδικότερα η Αρχή έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξή τους.
- Τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.
- Την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας, η οποία σχετίζεται με τους τομείς αρμοδιότητάς της.

¹

- «Την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων, εγκυκλίων, οδηγιών, ατομικών διοικητικών πράξεων και λοιπών διοικητικών εγγράφων, που αφορούν σε θέματα οργάνωσης υπηρεσιών και διαχείρισης των πάσης φύσεως πόρων της.
- Την λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, καθώς και για τη συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και την παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες.
- Το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και την κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης.
- Την κατάρτιση των επιμέρους επιχειρησιακών σχεδίων φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών ελέγχων αρμοδιότητάς της και τον προγραμματισμό ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητάς της. Επίσης, την αξιολόγηση και την ιεράρχηση των αιτημάτων ελέγχου που υποβάλλονται από άλλους φορείς.
- Τον εντοπισμό φαινομένων φοροδιαφυγής, λαθρεμπορίου, φορολογικής απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας και τον καταλογισμό της διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.
- Τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών και μη τήρησης της νομιμότητας, που τυχόν παρατηρούνται στη λειτουργία και στη δράση των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της.
- Την εποπτεία και το συντονισμό των ελεγκτικών φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν, καθώς και την αξιολόγηση και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της δράσης τους σε σχέση με την επίτευξη των στόχων, που έχουν τεθεί με βάση τον επιχειρησιακό σχεδιασμό ελέγχων και τα προγράμματα επιχειρησιακής δράσης που έχει καταρτίσει η Αρχή.
- Την εισήγηση νομοθετικών διατάξεων και μέτρων για την ενίσχυση της φορολογικής και τελωνειακής συμμόρφωσης και την υποβολή προτάσεων για τη βελτίωση και την επιτάχυνση της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων.
- Τη διατύπωση απλής γνώμης για σχέδια νόμων, που ρυθμίζουν ζητήματα εμπύκτοντα στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της.
- «Το συντονισμό και τη συνεργασία με άλλους φορείς και αρχές στα πλαίσια της άσκησης των ανωτέρω αρμοδιοτήτων».
- Την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού των δαπανών της.
- Την κατάρτιση και εκτέλεση προγράμματος προμηθειών για την ομαλή λειτουργία των υπηρεσιών της, εξαιρουμένης της προμήθειας κεντρικού εξοπλισμού πληροφορικής και του συστημικού λογισμικού πληροφορικής, που απαιτείται για τη χρήση του, η οποία εκτελείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διαδικασίες, που περιγράφονται στην εκάστοτε ισχύουσα Συμφωνία Επιπέδου Εξυπηρέτησης.
- Την κατάρτιση συμβάσεων για τα έργα της Αρχής.

Την εποπτεία των φορέων, που λειτουργούν στην Αρχή και τη διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών, οι οποίοι αφορούν στην Αρχή ή λειτουργίες αυτής.

- ο Την ανάπτυξη, επικαιροποίηση, συντήρηση, λειτουργία και χρήση του λογισμικού εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων ή την προμήθειά του, που είναι απαραίτητη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων της και την ασφάλεια και διαχείριση των δεδομένων που προέρχονται από τις δραστηριότητές της, όπως ιδίως λογισμικού εφαρμογών που υποστηρίζουν τις κύριες αρμοδιότητες των Φορολογικών και των Τελωνειακών υπηρεσιών και του Γενικού Χημείου του Κράτους.
- ο Την παροχή και υποστήριξη ηλεκτρονικών υπηρεσιών προς τον πολίτη, τις επιχειρήσεις, τους φορείς του δημόσιου τομέα για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, τη μείωση της γραφειοκρατίας, την απλούστευση των διαδικασιών και την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης και διαφάνειας.
- ο Τον καθορισμό της τεχνολογικής στρατηγικής της, ως προς το σχεδιασμό και την ανάπτυξη εφαρμογών και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης».²

² Ιστοσελίδα ΑΑΔΕ αρμοδιότητες ΑΑΔΕ
<https://www.aade.gr/menoy/aade/apostoli-armodiotites>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

2.1 Φορολογική παραβατικότητα

Οι παράνομες ενέργειες των φορολογουμένων που έχουν ως σκοπό τη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης στο ακέραιο δεν παρουσιάζονται με την ίδια πάντα μορφή. Η *φοροαποφυγή*, η *φοροδιαφυγή* και η *φορο-υπερημερία* απαρτίζουν τους τρεις τύπους της φορολογικής παραβατικότητας ή φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, με κοινό γνώρισμα την ύπαρξη ενός υποκείμενου σε φορολόγηση προσώπου και την προσπάθειά του μέσω πράξεων ή παραλείψεων να μην πραγματοποιήσει ολάκερα ή μερικά τη νόμιμη φορολογική οφειλή του ή να εκμεταλλευτεί φορολογικό προνόμιο που δεν έχει το δικαίωμα με βάση την πραγματική περιουσιακή του κατάσταση.

Η διαφοροποίηση των ως άνω μορφών παραβατικότητας συνίσταται στο χρονικό σημείο εκδήλωσης τους και στα μέσα που χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος για την επίτευξη του στόχου του.

Στη φοροδιαφυγή *strictosensu* ο φορολογούμενος επιδρά με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις στις ενέργειες για τον προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής του από τις αρμόδιες αρχές, θίγοντας έτσι, την ίδια την οικονομική υπόσταση της κρατικής φορολογικής απαίτησης .

Τέλος, στη *φορο-υπερημερία* ο φορολογούμενος, παραμελεί να πληρώσει εντός της προθεσμίας, φορολογική οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του από τις εντεταλμένες φορολογικές αρχές. Με τη συμπεριφορά του αυτή δεν επιδρά στη συστηματική σειρά ενεργειών προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, δεν βάζει σε κίνδυνο την ορθό προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής από τις αρμόδιες αρχές, αποφεύγει όμως ως οφειλέτης να πληρώσει τον οφειλόμενο φόρο³ .

Μια ακόμα μορφή φοροδιαφυγής είναι η φοροκλοπή. Σ' αυτήν την περίπτωση εννοούμε τη μη πληρωμή φόρων στο Δημόσιο. Κατά γενικό κανόνα η φοροκλοπή απαντάται στους έμμεσους φόρους, όπως είναι ο ΦΠΑ, οι οποίοι επιβαρύνουν τον τελικό καταναλωτή⁴ .

Τέλος ως κατηγορία φοροδιαφυγής μπορούμε να ορίσουμε και την προσπάθεια μετακύλισης του καταλογισμού του φόρου. Αυτό στην ουσία σημαίνει τη συστηματική σειρά ενεργειών αυτού που πρέπει να πληρώσει τον φόρο, η οποία αποσκοπεί στον καταλογισμό του φόρου με το οποίο βαρύνεται, στον επόμενο. Ο τελικός δέκτης του φόρου σε αυτό το ενδεχόμενο είναι ο τελικός καταναλωτής που αποκτά έναντι χρημάτων μια υπηρεσία ή ένα προϊόν⁵.

Κοινό χαρακτηριστικό όλων αυτών των παραβάσεων είναι ότι ένα πρόσωπο, που υπόκειται σε φορολόγηση, επιδιώκει να αποφύγει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει την πραγματοποίηση της έννομης φορολογικής οφειλής του⁶.

Έχοντας υπόψη το κοινό αυτό γνώρισμα, τα είδη των φορολογικών παραβάσεων μπορούν να συγχωνευθούν σε μία κοινή κατηγορία, αυτή της φοροδιαφυγής με την ευρεία έννοια. Η διαφορά όλων αυτών των τύπων συμπεριφοράς συνίσταται στο χρονικό σημείο εκδήλωσης

³ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.. 20-22

⁴ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε. σελ. 35

⁵ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.σελ.23

⁶ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε. σελ. 40

τους αφενός και στα μέσα που χρησιμοποιεί το υποκείμενο σε φορολόγηση πρόσωπο για να επιτύχει τη μη πραγματοποίηση της φορολογικής του οφειλής αφετέρου⁷.

Στις μέρες μας η φοροδιαφυγή φαίνεται να γίνεται αντικείμενο συζήτησης κυρίως στην Ελλάδα, καθώς αρκετός λόγος γίνεται στα “τηλεοπτικά παράθυρα” και στις τηλεοπτικές συνομιλίες για την ανάγκη να αντιμετωπιστεί με τα κατάλληλα μέτρα το φαινόμενο αυτό μέσω υιοθέτησης όλο και πιο αυστηρών μέτρων και ποινών και πιο εντατικών φορολογικών ελέγχων⁸.

2.2 Πρόστιμα σε περίπτωση παράλειψης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη υποβολής, ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης καθορίζονται στο άρθρο 58 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 / ΦΕΚ 170 Α).

Ειδικότερα στην ως άνω διάταξη, όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση»⁹

Περαιτέρω, σύμφωνα και με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1080/2016, με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ως άνω ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις) και αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (ΠΟΛ.1252/20.11.2015 εγκύκλιος), ενώ με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, στη μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ, ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος

⁷Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.) Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο σελ.45

⁸ Γκουμπαντισάς, Γ. (2004), Ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής,

⁹ Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>

είναι ή όχι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων και με βάση ποια λογιστικά πρότυπα, δηλαδή απλοποιημένα ή πλήρη.

2.3 Πρόστιμα σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος

«Σύμφωνα με τον Ν.4174/2013 η επιβολή διαδικαστικού πρόστιμου (του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ) για τα φυσικά πρόσωπα έχει ως εξής :

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Επίσης 100 ευρώ είναι και το πρόστιμο αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό με τη διαφορά ότι υπάρχει προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής:

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό το πρόστιμο είναι 250 ευρώ και με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου).

Για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση διπλογραφικού συστήματος βιβλίων τα πρόστιμα έχουν ως εξής :

- Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι μηδενικό ή πιστωτικό το πρόστιμο είναι 100 ευρώ. Αν το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης της αρχικής δήλωσης είναι χρεωστικό το πρόστιμο είναι 500 ευρώ και με προσαύξηση φόρου (0,73% ανά μήνα καθυστέρησης από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου)». ¹⁰

2.4 Παραδείγματα προστίμων

«Παράδειγμα 1. Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης (ν. 2523/1997)σε δραχμές

(Αναλογούν κύριος φόρος βάσει δήλωσης: 2.000.000)

α) Υπολογισμός του πρόσθετου φόρου λόγω εκπρόθεσμης - Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $2.000.000 \times 1,5\% = 30.000$ δρχ. - Επιβολή προσθέτου συνολικά για 20 μήνες: $30.000 \times 20 = 600.000$ δρχ. β) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας μέχρι την έκδοση της πράξης - Αναλογούν κύριος φόρος βάσει ελέγχου: 3.000.000 - Αναλογούν κύριος φόρος βάσει δήλωσης: 2.000.000

Διαφορά φόρου 1.000.000 δρχ.

- Επιβολή προσθέτου για κάθε μήνα καθυστέρησης: $1.000.000 \times 3\% = 30.000$ δρχ.

¹⁰ Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>

- Επιβολή προσθέτου συνολικά για 26 μήνες μέχρι την ημερομηνία έκδοσης πράξης: $30.000 \times 26 = 780.000$ δρχ.

Παράδειγμα 2. Πρόστιμα φυσικών προσώπων (ν.4174/13)

α) Υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (μη επιτηδευματία) στις 28/7/2016(σ.σ. η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής είναι η 15η Ιουλίου 2016). Το εκκαθαριστικό έχει πιστωτικό υπόλοιπο.

Διαδικαστικό πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης άρθρου 54 νόμου 4174/2013, 100 ευρώ.

β)Υποβάλλεται δήλωση φυσικού προσώπου **με επιχειρηματική δραστηριότητα και τήρηση απλογραφικού συστήματος**, στις **10/8/2016** (η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής είναι η 15η Ιουλίου 2016). Το εκκαθαριστικό έχει **χρεωστικό υπόλοιπο 2.400 ευρώ και η καταβολή της πρώτης δόσης (800,00 ευρώ) γίνεται την επόμενη ημέρα (11/8/2016)**.

Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο είναι 250 ευρώ, όταν υπάρχει επιβάρυνση λοιπές δαπάνες εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος (ιατρικές, κ.λπ.), λαμβάνεται και η μείωση του φόρου στην εκκαθάριση, επίσης περιλαμβάνεται η προσαύξηση εκπρόθεσμης καταβολής φόρου άρθρου 53 του νόμου(0,73% ανά μήνα καθυστέρησης) δηλαδή 5,84 ευρώ ($800 * 0,73\%$).

Παράδειγμα 3. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής Συνοπτικού ή Τροποποιητικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης υποβολής** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 400.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 400.000€ = €400$, το οποίο βάσει του τιθέμενου ελαχίστου ορίου του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 500 ευρώ.

Σε περίπτωση **εκπρόθεσμης υποβολής** Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών με ύψος συναλλαγών προς τεκμηρίωση 2.200.000€ επιβάλλεται πρόστιμο $1/1000 * 2.200.000€ = €2.200$, το οποίο βάσει του περιορισμού του β' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 56 ανέρχεται τελικά σε 2.000 ευρώ»¹¹.

2.5 Πρόστιμα για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών

Σύμφωνα με το άρθρο 58^A του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

¹¹ Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>

τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε» (βλ. σχετικά και την εγκύκλιο ΥΠ.ΟΙΚ. ΠΟΛ.1155/10-10-16 (ΑΔΑ: 78Υ7Η-ΡΡ2) : Διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις ΦΠΑ του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4410/2016 (Α' 141) και ισχύει»¹².

Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 59, όπως ισχύει, του ως άνω ν. 4174/2013 για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

«1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου»¹³.

¹²Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>

¹³Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven

<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΦΥΟΜΕΝΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

3.1 Η διαδικασία προσφυγής στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) και στην δικαιοσύνη επί φορολογικών διαφορών

Στάδιο Πρώτο – Ενδικοφανής Προσφυγή

Ο πολίτης εφόσον επιθυμεί να στραφεί κατά μίας πράξης καταλογισμού της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει αρχικά να προσφύγει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών καταθέτοντας ενδικοφανή προσφυγή εντός προθεσμίας 30 ημερών.

Με την ενδικοφανή προσφυγή ο φορολογούμενος θα εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με την αμφισβήτηση του φόρου ή / και του προστίμου το οποίο του έχει επιβληθεί από τη διοίκηση. Οι φορολογούμενοι δεν έχουν δικαίωμα να προσφύγουν απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια εάν προηγουμένως δεν έχουν εξαντλήσει τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία καταλήγει στην έκδοση νέας πράξης από την αρμόδια υπηρεσία που την εξετάζει. Η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια έπεται της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Δικονομική προϋπόθεση για την αναστολή του φόρου ή / και του προστίμου αποτελεί η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εκτός αν υποβληθεί και αίτημα αναστολής της καταβολής του και γίνει αποδεκτό. Το αίτημα υποβάλλεται ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή. Να σημειωθεί ότι δεν τίθεται θέμα αναστολής επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση. Το πρακτικό ζήτημα το οποίο ανακύπτει κατά το εν λόγω στάδιο αφορά στο γεγονός ότι το οποιοδήποτε ποσό συνεχίζει και αποτελεί ληξιπρόθεσμο ποσό έναντι του πολίτη με ότι αυτό συνεπάγεται (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.).

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) εξέδωσε οδηγίες και διευκρινίσεις για τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για φορολογικά ζητήματα, οι οποίες είναι οι εξής:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους

λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

3. Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.

5. Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία υποδοχής, η οποία και την διαβιβάζει σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

6. Ο υπόχρεος, ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου: α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής, γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Διαδικασία εξέτασης της προσφυγής:

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων,

τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, ακρόαση διεξάγεται προφορικός σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

6. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Επίσης, μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες, εφόσον κρίνουν σκόπιμο, μπορούν να προωθούν στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. την υποβολή ερωτημάτων προς έκδοση γνωμοδότησης στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.

7. Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαινούνται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Έκδοση της απόφασης :

1. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής περιέχει και την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

3. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής χωρίς αίτημα αναστολής. Προϋποθέσεις και αποτελέσματα αναστολής καταβολής ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού:

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή του ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού που προέκυψε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό 50%. Η αναστολή επέρχεται από και διά της εφάπαξ καταβολής του εν λόγω ποσοστού και σε περίπτωση τμηματικής καταβολής από και διά της αποπληρωμής του. Κάθε εξοφλητική

απόδειξη με την οποία καταβάλλεται ποσό που αφορά σε αυτοτελές πρόστιμο το οποίο δεν είναι παρεπόμενο κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%. Η καταβολή μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και, πάντως το αργότερο, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση μη έκδοσης απόφασης, εντός των εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοσή της. Καταβολή νοείται η εκουσίως γενομένη ή η είσπραξη του καταβλητέου 50% κατόπιν διενέργειας συμψηφισμού ή απόδοσης παρακρατηθέντος ποσού επί αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής και όχι στο πλαίσιο ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

2. Για το σε αναστολή υπόλοιπο 50% του αμφισβητούμενου ποσού, δεν λαμβάνονται μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αν δε τυχόν έχουν ληφθεί τέτοια μέτρα πριν από την καταβολή του 50%, αυτά αναστέλλονται για το διάστημα από το χρόνο της καταβολής και εφεξής, μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της. Η αναστολή σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρ. 63, παρ. 3, β' εδάφιο)

3. Εφόσον ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, χωρίς αίτημα αναστολής και χωρίς να έχει καταβληθεί το 50% του αμφισβητούμενου ποσού, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι καταβλητέο εντός της προβλεπόμενης κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ προθεσμίας καταβολής, ανάλογα με την περίπτωση, εκτός αν το 50% αυτού καταβληθεί αργότερα και πάντως εντός της προθεσμίας των 120 ημερών από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, οπότε, για τα μέτρα εκτέλεσης που τυχόν έχουν ληφθεί στο μεταξύ, ισχύουν όσα αναφέρονται αμέσως παραπάνω για την αναστολή του υπόλοιπου 50%.

4. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής, βάσει της οποίας προκύπτει καταλογιζόμενο ποσό, ως προθεσμία προσφυγής ορίζεται η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την άσκηση δικαστικής προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, με αφετηρία αυτής την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προθεσμία προσφυγής ορίζεται η προβλεπόμενη από το προηγούμενο εδάφιο, με αφετηρία αυτής την επόμενη της λήξης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του μη καταβληθέντος ποσού πριν από την πάροδο της προθεσμίας άσκησης δικαστικής προσφυγής¹⁴.

Στάδιο Δεύτερο – Προσφυγή

Εάν η ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνει δεκτή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός της προθεσμίας των 120 ημερών (ή απορριφθεί σιωπηρά) τότε ο πολίτης δύναται να απευθυνθεί στα διοικητικά δικαστήρια στις γενικές προθεσμίες της προσφυγής, ήτοι σε περίοδο 30 ημερών.

Κατά το στάδιο αυτό ο πολίτης έχοντας πληρώσει το 50% στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής (εάν δεν έχει ανασταλεί) θα πρέπει να καταβάλει για κατάθεση προσφυγής σε χρηματικού περιεχομένου φορολογικές και τελωνειακές διαφορές αναλογικό παράβολο 1%

¹⁴ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.

(μέχρι πρότινος το αντίστοιχο ποσοστό ανήρχετο σε 2%) του αντικειμένου της διαφοράς, χωρίς να μπορεί αυτό να υπερβαίνει το ποσό των 15.000 €. Ωστόσο, το άρθρο 277 παρ. 3 εδάφιο 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 37 παρ. 5 ν. 4446/2016 προβλέπει τα εξής: «Αν το παράβολο υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, καταβάλλεται το ποσό αυτό, το επιπλέον δε τυχόν οφειλόμενο και μέχρι του ορίου των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ, καταλογίζεται, αν συντρέχει περίπτωση, με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής». Το πρακτικό ζήτημα σε αυτό το στάδιο το οποίο ανακύπτει αποτελεί το γεγονός ότι οι δυσμενείς συνέπειες έναντι στο φορολογούμενο συνεχίζουν (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) και δη επί μακρόν καθώς η προσφυγή θα συζητηθεί εντός της περιόδου κάποιων ετών.

Αναστολή

Κατά το στάδιο της κατάθεσης προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια ο φορολογούμενος μαζί με τη προσφυγή του δύναται να υποβάλλει και αίτημα αναστολής ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων, προσκομίζοντας δήλωση περιουσιακής κατάστασης.

Το παράβολο για την αίτηση αναστολής σήμερα ανέρχεται στο ποσό των 50 €. Η αναστολή συζητείται σε περίοδο αρκετά συντομότερη ήτοι περίοδο μερικών μηνών. Με την αναστολή σήμερα σε συνδυασμό με άρθρο 202 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 παρ. 1 ν. 4446/2016 υπάρχει η δυνατότητα για μία γενική αναστολή του φόρου ή του προστίμου αλλά και η δυνατότητα να διαταχθεί η αναστολή μέτρων αναφορικά με συγκεκριμένα στοιχεία της περιουσίας του φορολογούμενου. Και πάλι στο σημείο αυτό ανακύπτει το θέμα ότι οι δυσμενείς συνέπειες έναντι στο φορολογούμενο συνεχίζουν (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) και δη σε ότι αφορά τα μέτρα τα οποία τυχόν δεν ανασταλούν με κυριότερο ίσως όλων την ποινική διαδικασία η οποία τυπικά είναι ανεξάρτητη από τη δικαστηριακή αμφισβήτηση μίας πράξης της διοίκησης.

Στάδιο τρίτο – Έφεση

Μετά τη παρέλευση κάποιων ετών από την κατάθεση της προσφυγής και ενώ οι δυσμενείς συνέπειες για το φορολογούμενο έχουν κατά τεκμήριο προχωρήσει (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) και εφόσον ο πολίτης δεν ικανοποιηθεί από τη πρωτόδικη απόφαση της διοικητικής δικαιοσύνης δύναται να καταθέσει έφεση κατά της εν λόγω απόφασης.

Στο στάδιο αυτό και ενώ ο πολίτης έχει ήδη ενδεχομένως πληρώσει αρχικά το 50% του προστίμου κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, αναλογικό παράβολο 1% (μέχρι πρότινος το αντίστοιχο ποσοστό ανήρχετο σε 2%) του αντικειμένου της διαφοράς έως του ποσού των 15.000 € κι εφόσον δεν έχει χωρέσει αναστολή είσπραξης θα πρέπει να καταβάλει ως δικονομική προϋπόθεση για έφεση σε χρηματικού περιεχομένου φορολογικές διαφορές ποσοστό 20% επί του οφειλόμενου ποσού σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση (μέχρι πρότινος το αντίστοιχο ποσοστό ανήρχετο στο 50%), καταβλητέο μέχρι τη συζήτηση (άρθρο 93 παρ. 3 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Με απλά λόγια, ο πολίτης υποχρεούται προκειμένου να συζητηθεί η έφεσή του να έχει εξοφλήσει μερικώς την αρχική οφειλή του (όπως έχει τυχόν οριστεί με την πρωτόδικη απόφαση) σε ποσοστό 20%.

Κατ' ακολουθίαν όλων των ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι ο πολίτης ο οποίος επιθυμεί να προσφύγει κατά μίας πράξης της διοίκησης θα πρέπει να σταθμίσει σημαντικά την απόφασή του καθώς για αρκετά χρόνια θα καταβάλλει παράβολα τα οποία εν τέλει θα αγγίξουν το αρχικώς επιβληθέν ποσό και θα βρίσκεται με το φόβο των δυσμενών συνεπειών έναντι του (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.).

Εφόσον βέβαια οι θέσεις του γίνουν εν τέλει δεκτές από τη δικαιοσύνη ο πολίτης θα έχει το δικαίωμα να λάβει πίσω - ή να συμψηφίσει - όποιο ποσό έχει καταβάλει στο Δημόσιο και να ακυρώσει τις σχετικές πράξεις και ενέργειες εναντίον του. Ωστόσο, χρειάζεται από τους πολίτες να προσφεύγουν εφόσον έχουν λόγους καθώς μόνο με αυτό το τρόπο οι αποφάσεις της διοίκησης θα αποκτήσουν συνολική δικαιοσύνη και συνέπεια απέναντι στο πολίτη¹⁵.

3.2 Παραδείγματα από την νομολογία

3.2.1 Δικαστική ακύρωση προστίμου

Επιχειρηματίας από την Θεσσαλονίκη δέχτηκε έλεγχο από τις Αρχές φορολογίας και παρατηρήθηκε να μην έχει εκδώσει αποδείξεις για πωλήσεις αγαθών. Ούτε μία, ούτε δύο, ούτε δέκα, αλλά 3.412 αποδείξεις βρέθηκε ότι δεν είχε κόψει, με την αξία τους να εκτιμάται σε 224.039,86 ευρώ. Μετά τον έλεγχο η ΦΑΕ Θεσσαλονίκης θεώρησε αναγκαίο να του βάλει πρόστιμο, ύψους 30.000 ευρώ.

Ο επιχειρηματίας δεν κατέβαλε το πρόστιμο και απευθύνθηκε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ. Η ΔΕΔ, αφού ερεύνησε την υπόθεσή του, τον αθώωσε, με συνέπεια ο επιχειρηματίας να αθωωθεί εντελώς από την επιβολή του χρηματικού προστίμου, παρά το γεγονός ότι δεν είχε εκδώσει πάνω από 3.400 αποδείξεις.

Γιατί η ΔΕΔ τον απήλλαξε διαγράφοντας την χρηματική ποινή των 30.000 ευρώ; Σύμφωνα με το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου την περίοδο που του επιβλήθηκε το πρόστιμο υπήρχε νομικό κενό, με συνέπεια το πρόστιμο, που θεωρήθηκε τότε αναγκαίο να επιβληθεί σε βάρος του, να είναι άκυρο.

Ειδικότερα με βάση το πόρισμα ελέγχου, η επιχείρηση δεν είχε συντάξει αποδείξεις σε τουλάχιστον 2.025 πωλήσεις αγαθών αξίας 122.163,44 ευρώ για το χρονικό διάστημα μεταξύ της 2/7/2014 μέχρι και την 31/12/2014 και δεν συνέταξε αποδείξεις σε τουλάχιστον 1.387 περιπτώσεις πωλήσεως αγαθών αξίας 101.876,42 ευρώ για την περίοδο από 1/1/2015 μέχρι και 5/10/2015.

Κάνοντας αίτηση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ο επιχειρηματίας ζήτησε την ακύρωση της πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ως λόγο την εσφαλμένη εφαρμογή συγκεκριμένων διατάξεων του Ν. 4174/2013, λόγω καταργήσεως τους από το νεώτερο Ν. 4337/2015, ο οποίες δεν διέλαβε σχετικές μεταβατικές ρυθμίσεις.

Το νομικό αυτό κενό επικαλέστηκε ο επιχειρηματίας και δεν πλήρωσε την χρηματική ποινή ύψους 30.000 ευρώ¹⁶.

¹⁵ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.

¹⁶ Εφημερίδα «Τα ΝΕΑ» 27/3/2019 σελ. 38

3.2.2 Απόφαση ΔΕΔ 1152 / 2019 / λήψη εικονικού τιμολογίου αγοράς ως προς το πρόσωπο του εκδότη

« Με την υπ'αριθμ. .../2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 1.420,00€, λόγω λήψης και κατοχύρωσης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου αγοράς παγίων, το οποίο δεν επέφερε μείωση στο φόρο εισοδήματος, καθώς η επιχείρηση δεν διενήργησε αποσβέσεις επί του ανωτέρου τιμολογίου.

ο Με την υπ'αριθμ. .../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προς επιστροφή της χρήσης 2014 και προσδιορίστηκε στο ποσό των 10.801,53€, αντί του ποσού βάση δήλωσης ύψους 14.067,53€, λόγω απόρριψης του Φ.Π.Α. εισροών ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, ποσού 3.266,00€.

ο Με την υπ'αριθμ. .../2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω απόρριψης του Φ.Π.Α εισροών ενός εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, ποσού 1.633,00€.

ο Με την υπ'αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4^ο τριμήνου φορολογικού έτους 2014. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4093/2012, του Ν. 4337/2015 και του Ν.2859/2000 και σε εκτέλεση της υπ. Αριθμ..../...2016 σχετικής εντολής ελέγχου, για τα φορολογικά έτη 2014 και του 2015, συντάχθηκαν οι από 13-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., ΚΦΑΣ (ν.4093/2012 7 ν.4337/2015) και προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι υπ'αριθμ. πρωτ. .../2016 και .../2016 αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 οι οποίες κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Λευκάδας και διαβιβάστηκαν αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας με υπ'αριθμ. .../2016 διαβιβαστικό έγγραφο. Με τις ως άνω αιτήσεις ο προσφεύγων ζητά την επιστροφή ποσού 14.067,53€ για το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 12.381,11€ για το φορολογικό έτος 2015.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το υπ'αριθμ./2014 Τιμολόγιο Πώλησης, με το οποίο ο προσφεύγων αγόρασε μεταλλικούς σκελετούς και στηθαία κιγκλιδώματα για μετατροπή υπαίθριου χώρου ποδηλάτου & wind surfing από την εταιρεία με Α.ΦΜ.: ..., είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς για την μεταφορά των αγαθών εκδόθηκαν τα υπ'αριθμ. .../2014 &.../2014 Δελτία Αποστολής, σύμφωνα με τα οποία τα αγαθά μεταφέρθηκαν στο χώρο του λήπτη με τα με αριθμό κυκλοφορίας ... &... ΦΙΧ ιδιοκτησίας του εκδότη. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι το φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας ...είχε τεθεί σε ακινησία από τις 5-3-2013. Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η ποσότητα που τιμολογήθηκε με το υπ'αριθμ. .../2014 τιμολόγιο πώλησης, λόγω του όγκου και του βάρους της δεν θα μπορούσε να μετακινηθεί από το εν κυκλοφορία όχημα της εκδότριας.

Τέλος, βρέθηκαν εγκατεστημένα τα αγαθά, όπως αναλύονται επί του ανωτέρου τιμολογίου, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, κατά την αυτοψία στην επιχείρηση του προσφεύγοντα στις 10-4-2017.

Ο προσφεύγων, ζητά την παύση ισχύς των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τους εξής λόγους:

1. *Ανυπαρξία παράβασης.* Το γεγονός ότι σε ένα από τα δύο Δελτία αποστολής που συνόδευαν τα αγορασθέντα αγαθά του εν λόγω Τιμολογίου αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, το οποίο ήταν ήδη σε ακινησία δεν αποδεικνύει την εικονικότητα του τιμολογίου. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή.

2. *Καλή πίστη του παραλήπτη.* Το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε από φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, έχει εκδοθεί νομότυπα και έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς ο προσφεύγων νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης επί του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Καθώς στην προκειμένη περίπτωση:

○ *Ο έλεγχος κατά την αυτοψία του στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα στις 10-4-2017 διαπίστωσε την ύπαρξη κατασκευών για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν τα υλικά που τιμολογήθηκαν με το υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο πώλησης έκδοσης της εταιρείας όπως βεβαιώνεται στη σελ. 5 της από 13-12-2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.*

○ *Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα του σώματος τριών επιταγών της (με αριθμό/2014, /2015 &/2015) που εκδόθηκαν σε διαταγή της εταιρείας.....ποσού 5.000€, 9.000€ & 3.266€ αντίστοιχα, καθώς και την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού που φαίνεται η εξόφληση των εν λόγω επιταγών.*

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η αναγραφή στο υπ' αριθμ./2014 Δελτίο αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου της εκδότριας επιχείρησης που ήταν σε ακινησία, δεν αποτελεί αδιαμφισβήτητη απόδειξη της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του επίμαχου τιμολογίου, αλλά απλώς μία ένδειξη, η οποία δεν επιβεβαιώνεται ελλείψει ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ανεπαρκής, δεδομένου ότι ούτε στην πράξη επιβολής προστίμου, ούτε και στην έκθεση ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου».

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω η ΔΕΔ αποδέχτηκε την ενδικοφανή προσφυγή και διαγράφηκαν τα σε βάρος του προσφεύγοντα επιβληθέντα πρόστιμα¹⁷.

3.2.3 Διαγραφή προστίμου από την ΔΟΥ Κηφισιάς

Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, είχε ζητήσει τον φορολογικό έλεγχο φορολογούμενου το 2015, επειδή περιήλθαν σε γνώση του πληροφορίες ότι είχε διαπράξει φοροδιαφυγή το έτος 2011.

Ο έλεγχος πράγματι πραγματοποιήθηκε και ολοκληρώθηκε το 2017. Όμως, λόγω βιασύνης, οι ελεγκτές κοινοποίησαν στον φορολογούμενο την προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου στις 20 Δεκεμβρίου 2017, η οποία εκτός των άλλων αναγράφει, ότι ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα εντός 20 ημερών από τη λήψη της προσωρινής πράξης, να εκφράσει τις αντιρρήσεις του εγγράφως.

Όμως μετά από λίγες μέρες, στις 29 Δεκεμβρίου 2017, οι ελεγκτές του έκαναν ένα απίστευτο «δώρο». Του κοινοποίησαν την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου, πριν προλάβει να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και νωρίτερα του 20ήμερου.

¹⁷Ιστοσελίδα:

http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2019/1152_en_the/

Ο φορολογούμενος εκμεταλλεύτηκε την κατάσταση και προσέφυγε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία τον απήλλαξε. Η χρηματική ποινή των περίπου 195.000 ευρώ, μηδενίστηκε σύμφωνα με την απόφαση 1827/23-3-2018 της ΔΕΔ.

Αναλυτικότερα, το 2015 ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος επειδή έχει ενδείξεις ότι φορολογούμενος που υπάγεται στη ΔΟΥ Κηφισιάς, έχει διαπράξει φοροδιαφυγή, δίνει παραγγελία για τη διενέργεια του φορολογικού του ελέγχου. Η Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού εκδίδει την εντολή ελέγχου το ίδιο έτος, το 2015.

Το 2017 ο έλεγχος πραγματοποιείται και στις 20 Δεκεμβρίου 2017, παραδίδονται στον φορολογούμενο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011).

Στον φορολογούμενο προσδιορίστηκε, όπως αναγραφόταν στην προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 84.691,07 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 101.629,28 ευρώ. Πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.484,7 ευρώ, συνολικά 194.805,05 ευρώ.

Επίσης, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναγράφονταν ότι ο φορολογούμενος είχε χρονικό περιθώριο 20 ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του. Ωστόσο πριν από την παρέλευση του 20ήμερου και την προβολή αντιρρήσεων κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

Ο φορολογούμενος, στις 26 Ιανουαρίου 2018, κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους ακόλουθους λόγους:

«1. Παραγραφή

2. Παράβαση του δικαιώματος ακρόασης

3. Εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός φόρου »

Η ΔΕΔ ερευνώντας τον φάκελο της υπόθεσης, δέχθηκε την προσφυγή με βασικό αιτιολογικό το «χοντρό λάθος» των ελεγκτών της εφορίας να κοινοποιήσουν το οριστικό φύλλο ελέγχου μόλις εννέα μέρες μετά τον προσωρινό και χωρίς να έχει τελειώσει η προθεσμία των 20 ημερών για να υποβάλλει ο ελεγχόμενος τις απόψεις του ή τις τυχόν αντιρρήσεις του.

Το ιδιαίτερο ενδιαφέρον που έχει το σκεπτικό της ΔΕΔ είναι το ακόλουθο:

« Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 τηρήθηκε η προβλεπόμενη από την ανωτέρω διάταξη διαδικασία, ήτοι η 20ήμερη αναμονή για την υποβολή από τον φορολογούμενο των απόψεών του από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και των προσωρινών πράξεων μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκε στις 20-12-2017 και η έκθεση ελέγχου συνετάχθη στις 29-12-2017 και εκδόθηκε η οικεία προσβαλλόμενη οριστική πράξη, χωρίς να έχει υποβάλει ο προσφεύγων τις απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013: «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι η φορολογική αρχή μπορεί να εκδώσει νέα πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής που ακυρώνει την πράξη για το ζήτημα που αυτή αφορά.

Επειδή η πράξη της φορολογικής αρχής είναι νομικά πλημμελής για λόγους που αφορούν στην ορθή τήρηση της διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι για τυπικούς λόγους.

Η ΔΕΔ αποφασίζει

Αποφασίζουμε την αποδοχή της με αριθμό ...26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του φορολογούμενου και ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011: 0 ευρώ ». ¹⁸

3.2.4 Ακύρωση απόφασης επιβολής προστίμου για παράβαση ΚΒΣ

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η πρόσφατη υπ' αριθμ. 1491/2018 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η οποία έκανε αποδεκτή την σχετική

¹⁸ Ιστοσελίδα:

<https://www.sofokleousin.gr/i%E2%80%A6gkafa-ton-eforiakon-esvise-prostimo-195000-eyro>

προσφυγή εταιρείας και ακύρωσε απόφαση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, για την επιβολή προστίμου συνολικής αξίας 4.200 Ευρώ, για την αποδιδόμενη φορολογική παραβίαση της μη έκδοσης 4 αποδείξεων λιανικής πώλησης, κατά παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992), για την περίοδο διαχείρισης του έτους 2011 .

Αναλυτικά :

«Κατόπιν εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) διενεργήθηκε από ελεγκτές της άνω Υπηρεσίας έλεγχος στην επιχείρηση (κατάστημα εστιατορίου – ψητοπωλείου), το οποίο λειτουργούσε και εκμεταλλεύονταν η προσφεύγουσα εταιρεία, για τις ανάγκες λειτουργίας της οποίας, αυτή τηρούσε λογιστικά βιβλία Γ' κατηγορίας Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε από τους ελεγκτές ότι, δεν είχαν εκδοθεί τέσσερις αποδείξεις λιανικής πώλησης από τις εν χρήσει φορολογικές ταμειακές μηχανές της επιχείρησης, ούτε και άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, για ισάριθμες παραγγελίες φαγητών, που μεταφέρονταν προς παράδοση σε αντίστοιχους πελάτες, εκτός του καταστήματος, αξίας 13,70 Ευρώ, 8,90 Ευρώ 9,80 Ευρώ και 7,10 Ευρώ αντίστοιχα. Για τον λόγο αυτό, συντάχθηκε από τους ελεγκτές το σχετικό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις – το οποίο μάλιστα υπογράφηκε και από τον υπεύθυνο της επιχείρησης – και στην συνέχεια, μετά την απόρριψη των εγγράφων απόψεων της παραβάτιδος εταιρείας, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ η προσβαλλόμενη απόφαση για την επιβολή προστίμου συνολικού ύψους 4.800 Ευρώ (4 X 1.200 Ευρώ), σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 περ. α, γ και παρ. 8 του Ν.2523/1997, λόγω μη έκδοσης τεσσάρων αποδείξεων λιανικής πώλησης, για παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 παρ. 1 και 3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, σε συνδυασμό με την υπ. αριθμ. 1060347/648/ΠΟΛ. 1183/17-8-1990 Υπουργική Απόφαση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την ένδικη προσφυγή της επανέλαβε τα όσα και με τις έγγραφες εξηγήσεις της είχε θέσει υπόψη της ελεγκτικής και φορολογικής αρχής, υποστηρίζοντας ότι, για τις ανωτέρω παραγγελίες είχαν εκδοθεί τέσσερις αντίστοιχης αξίας αποδείξεις από συγκεκριμένη ταμειακή της μηχανή, με ώρα έκδοσης προγενέστερη αυτής του γενόμενου ελέγχου, τις οποίες και προσκόμισε και κατά συνέπεια, τόσο η προσβαλλόμενη απόφαση, όσο και η οικεία έκθεση ελέγχου είναι αόριστες και αναπόδεικτες, καθ' όσον δεν αναφέρουν τα πραγματικά περιστατικά, που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, αφού δεν αναφέρουν, ούτε και την ακριβή ώρα εκτέλεσης της κάθε παραγγελίας, ούτε και τα στοιχεία του προσώπου, που εκτελούσε κάθε μια από αυτές, ούτε επίσης το είδος και την ποσότητα των ειδών που αυτές αφορούσαν.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υποστήριξε ότι, τα τέσσερα επίμαχα δελτία παραγγελίας, που βρήκαν οι ελεγκτές στο κατάστημα της αφορούσαν σε παραγγελίες προς παράδοση εκτός του καταστήματος, οι οποίες είχαν ήδη εκτελεστεί πριν από την άφιξη των ελεγκτών και σχετικά είχαν εκδοθεί οι προσκομιζόμενες επίδικες τέσσερις αποδείξεις λιανικής πώλησης, προσκόμισε δε και την κορδέλα της αντίστοιχης ταμειακής μηχανής, που περιελάμβανε αυτές».

Εκτιμώντας τα σχετικά πραγματικά περιστατικά, το Δικαστήριο έκρινε τα ακόλουθα :

«Επειδή στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/1992) όπως αυτός ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν στο άρθρο 2 παρ. 1 ότικάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό, ή νομικό πρόσωπο, ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην Ελληνική Επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή γεωργική επιχείρηση, ή ελεύθερο επάγγελμα, ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει, τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, που ορίζονται κατά τον Κώδικα αντί κατά περίπτωσηστο δε άρθρο 13 ότι ο επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών για ίδιο λογαριασμό, ή

λογαριασμό τρίτων εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης, ή παροχής υπηρεσιών κατά περίπτωση3. η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση, ή την έναρξη της αποστολής του αγαθούενώ στο άρθρο 18 παρ. 3 ορίζεται ότι ...τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνι, ή με χρήση Η/Υ, ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα, ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού κατά περίπτωση, το ένα δε αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη, ως στέλεχος ,ενώ και .και στο άρθρο 56 ορίζεται ότιΟ προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ημέρα και ώρα να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα στοιχεία και βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα, ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου, που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Περαιτέρω, στην υπ. αριθμ. 1060347//ΠΟΛ 1183/1990 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης της περ. γ του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΠΔ 99/1977) και εξακολουθεί να ισχύει με βάση το άρθρο 39 παρ. 12 του ΚΒΣ και την υπ. αριθμ.1057674/279/0015/2009 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως η παρ. 1 της τελευταίας αυτής υπουργικής απόφασης αντικαταστάθηκε από την παρ. 1 του άρθρου μόνου της υπ. αριθμ. 10884445/338/0015/16-9-2009 όμοιας απόφασης, ορίζονται τα ακόλουθατα κέντρα διασκέδασης και τα καταστήματα γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (εστιατόρια, ψητοπωλεία, ταβέρνες κ.λ.π.) και υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ή χρησιμοποιούν προαιρετικά φορολογική ταμειακή μηχανή του Ν.1809/1988, ή ηλεκτρονικό υπολογιστή, για την έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης εκδίδουν ή παραδίδουν τα φορολογικά στοιχεία αμέσως μετά την εκτέλεση (σερβίρισμα) κάθε μίας παραγγελίας, αρχικής ή συμπληρωματικής, στα οποία μεταξύ άλλων αναγράφονται τα είδη τουλάχιστον κατά γενικές κατηγορίες, η ποσότητα και η αξία τους .

Τα στοιχεία αυτά, που είναι για τον πελάτη πρέπει να βρίσκονται πάνω στο τραπέζι σε όλη την διάρκεια της παραμονής του πελάτη στο κατάστημα. Ειδικότερα, στην απόδειξη που εκδίδεται από εγκεκριμένη φορολογική ταμειακή μηχανή αναγράφονται όλα τα στοιχεία, που ορίζονται από τις τεχνικές προδιαγραφές, σύμφωνα με τις οποίες έχει κατασκευαστεί η μηχανή, μεταξύ των οποίων και η ένδειξη ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ και ακόμα ο αριθμός του τραπεζιού ή του σερβιτόρου, αν είναι απαραίτητος για οργανωτικούς λόγους, ο αύξων αριθμός του σερβιρίσματος, ή της παραγγελίας (π.χ. τραπέζι 15 σερβίρισμα 1ο , 2ο κ.λ.π.) , καθώς και η συνολική αξία των προηγούμενων σερβιρισμάτων (από μεταφορά). Στην τελική απόδειξη (κλείσιμο λογαριασμού), εφόσον η μηχανή έχει την δυνατότητα να εκδίδει αυτήν την απόδειξη αναγράφονται τουλάχιστον ο αριθμός του τραπεζιού, ή του σερβιτόρου, ο αριθμός της απόδειξης που εκδόθηκε για κάθε σερβίρισμα, η παραγγελία και το συνολικό ποσό του λογαριασμού. Τα ίδια στοιχεία αναγράφονται και στις θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις, που εκδίδονται με την χρήση Η/Υ, εκτός από την ένδειξη ΝΟΜΙΜΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ .

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 5 του Ν.2524/1997, όπως αυτό συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 του Ν.2753/1999 και ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζονται τα ακόλουθα:

Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ τιμωρείται με πρόστιμο, που προσδιορίζεται κατά αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατο όριο (οροφές) . Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς .

Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας και για τις αυτοτελείς παραβάσεις το ποσό του προστίμου ανέρχεται σε ποσό 1.200 Ευρώ .

Ο συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

Αυτοτελής παράβαση θεωρείται και η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Επειδή, στο άρθρο 148 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζονται τα ακόλουθα :

Το Δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς, ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.

Εξάλλου, στο άρθρο 171 του ίδιου Κώδικα προβλέπεται ότι:

Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο αν τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Κατά τα λοιπά, το περιεχόμενο των δημοσίων εγγράφων , καθώς και το περιεχόμενο των ιδιωτικών εγγράφων εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

Οι εκθέσει ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτά πληροφορίες, ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική ισχύ .

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών η συντασσόμενη από το αρμόδιο δημόσιο όργανο έκθεση ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο, ως γενόμενα όμως από τον συντάξαντα αυτήν ή ενώπιον του, ως προς τα οποία και μόνο η βεβαίωση στην εν λόγω έκθεση αποτελεί πλήρη απόδειξη, δεν μπορούν όμως να θεωρηθούν όσα τα ανωτέρω πρόσωπα διαπίστωσαν, κατά την άσκηση του ελεγκτικού τους έργου, αναφορικά με γεγονότα, τα οποία έπρεπε να ερευνήσουν, πολλώ δε μάλλον, οι σχετικές εκτιμήσεις, οι κρίσεις και τα συμπεράσματα αυτών, ως προς τα οποία τα Δικαστήρια εκτιμούν ελευθέρως την έκθεση ελέγχου, χωρίς να δεσμεύονται από αυτήν (ΣτΕ 2124/2012, ΣτΕ 377/2007, ΣτΕ 1639/2014, ΣτΕ 1279/2014, ΣτΕ 4216/2013, ΣτΕ) .

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα παραπάνω δεδομένα, τις διατάξεις που παρατέθηκαν και ερμηνεύθηκαν και θεωρώντας την από 27-12-2011 έκθεση ελέγχου, ως παρέχουσα πλήρη απόδειξη, μόνο για όσα οι συντάκτες της βεβαιώνουν, ότι έγιναν από αυτούς, ή ενώπιον τους, εκτιμώντας δε κατά τα λοιπά ελεύθερα το περιεχόμενο της, (βλεπ. ΣτΕ 5520/1995, ΣτΕ 1601/1994, ΣτΕ 2615/1993, ΣτΕ 893/1991, ΣτΕ 949/1990), το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη του ότι : α) η προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου αναφέρει αόριστα ότι, κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήσαμε, σχετικά με την έκδοση φορολογικών στοιχείων, διαπιστώσαμε ότι, δεν είχαν εκδοθεί τέσσερις (4) αποδείξεις λιανικής πώλησης από τις εν χρήσει φορολογικές ταμειακές μηχανές, ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, για ισάριθμες παραγγελίες φαγητών, που "μεταφέρονταν" προς παράδοση σε αντίστοιχους πελάτες εκτός καταστήματος , αξίας 13,70 Ευρώ , 8,90 Ευρώ , 9,80 Ευρώ και 7,10 Ευρώ αντίστοιχα, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις, β) στο υπ. αριθμ. 10594/30-9-2011 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, που συντάχθηκε την ημέρα του ελέγχου, οι ελεγκτές αναφέρονται σε παραγγελίες, "που μεταφέρθηκαν", προς παράδοση εκτός του καταστήματος σε πελάτες, γ) τόσο και από την από 27-12-2011 έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη, όσο και από το υπ. αριθμ. 10594/30-9-2011 ΥΣΕ, δεν προκύπτει η ακριβής ώρα έναρξης της αποστολής των παραγγελθέντων ειδών από το κατάστημα της προσφεύγουσας, προκειμένου αυτά να παραδοθούν στους πελάτες, καθώς και το είδος και η ποσότητα αυτών, ώστε από τον συσχετισμό με τον χρόνο έκδοσης και τα αναφερθέντα είδη στις προαναφερόμενες αποδείξεις

λιανικής πώλησης, που προσκόμισε η προσφεύγουσα, τόσο στην φορολογική αρχή, όσο και στο Δικαστήριο, να συνάγεται η ύπαρξη και η έκταση των ένδικων παραβάσεων, κρίνει ότι, δεν αποδεικνύεται από την φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, η τέλεση των αποδοθέντων στην προσφεύγουσα αυτοτελών παραβάσεων της μη έκδοσης τεσσάρων (4) αποδείξεων λιανικής πώλησης και κατά συνέπεια, δεν ήταν νόμιμος ο καταλογισμός σε βάρος της, με την προσβαλλόμενη πράξη, των επίδικων προστίμων, κατά τον σχετικό βάσιμο λόγο της προσφυγής και παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων αυτής, πρέπει δε να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί η απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο δέχτηκε την προσφυγή και ακύρωσε την υπ. αριθμ. 192/29-5-2012 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Νέας Ιωνίας».¹⁹

3.2.5 Απόφαση ΔΕΔ / κάτοικος εξωτερικού

Με πρόσφατη απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αντιμετωπίστηκε ένας νέος παραλογισμός της Εφορίας, με κάτοικο εξωτερικού. Αυτή τη φορά αφορούσε μόνιμο κάτοικο της Βρετανίας από τον οποίο ζητήθηκε, μόνο και μόνο επειδή εκμεταλλευόταν εξοχική του κατοικία στη Ρόδο μέσω πλατφόρμας βραχυχρόνιας εκμίσθωσης, να μεταφέρει το σύνολο του παγκόσμιου εισοδήματός του για φορολόγηση στην Ελλάδα.

«Όπως προκύπτει από το κείμενο της σχετικής απόφασης της ΔΕΔ που δικαίωσε τον φορολογούμενο επιτρέποντάς του να διατηρήσει τη φορολογική του κατοικία στη Βρετανία, ο συγκεκριμένος υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017 τη δήλωσή του στην εφορία Ρόδου. Στη δήλωση είχε περιλάβει το εισόδημα που απέκτησε τη συγκεκριμένη χρήση από την άσκηση ατομικής επιχείρησης που αφορούσε στην βραχυχρόνια εκμίσθωση της εξοχικής κατοικίας που διαθέτει στο νησί. Η εφορία, ωστόσο, του νησιού ερμηνεύοντας διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος που προβλέπουν ότι όποιος ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα θεωρείται φορολογικός κάτοικος της χώρας μας, αρνήθηκε να εκκαθαρίσει τη φορολογική δήλωση του ως φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής αλλά τον θεώρησε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που πρακτικά σημαίνει ότι θα πρέπει να φορολογήσει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι είχαν προηγηθεί άλλες έξι αποφάσεις της ΔΕΔ που δικαίωναν φορολογούμενους με αντίστοιχη υπόθεση μόνο στη Ρόδο!

Ο φορολογούμενος που προσέφυγε ήταν μόνιμος κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, με σύζυγο που εργάζεται και δυο παιδιά που σπουδάζουν στην ίδια χώρα. Ο ίδιος προχώρησε στην υποβολή δικαιολογητικών στην εφορία από τα οποία προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου καθώς και σειρά άλλων δικαιολογητικών που επίσης αποδεικνύουν τη μόνιμη κατοικία του. Επίσης στην ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ υποστήριξε ότι διαχειρίζεται τις μισθώσεις της εξοχικής του κατοικίας από το Ηνωμένο Βασίλειο μέσω του διαδικτύου.

Η απαίτηση της εφορίας να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα αποτελεί, όπως σημειώνουν έμπειροι φοροτεχνικοί, ένα πολύ μεγάλο αντικίνητρο για μικρομεσαίου μεγέθους επενδύσεις αλλοδαπών στην Ελλάδα στον κλάδο του τουρισμού. Συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι πολλοί αλλοδαποί προχωρούν στην αγορά εξοχικών κατοικιών στην Ελλάδα

¹⁹ Ιστοσελίδα: Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών

<https://www.eea.gr/artheta-eea/akyrosi-apofasis-epivolis-prostimoy-gia-paravasi-kvs/>

τις οποίες εκμεταλλεύονται μέσω βραχυχρόνιων μισθώσεων όταν δεν τις χρησιμοποιούν οι ίδιοι. Εφόσον υποχρεωθούν να θεωρηθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας τότε το πιθανότερο είναι να διακόψουν την εκμετάλλευση της επένδυσής τους και να πουλήσουν τα σχετικά ακίνητα αποχωρώντας.

Φοροτεχνικοί σημειώνουν ότι για να λυθεί οριστικά το ζήτημα απαιτείται η ψήφιση σχετικής διάταξης ή η παροχή συγκεκριμένων οδηγιών από τη φορολογική διοίκηση προς τις εφορίες που να μην επιτρέπουν περιθώρια παρερμηνειών».²⁰

3.2.6 Απόφαση ΔΕΔ / χαρτόσημο για δάνειο μεταξύ ιδιωτών

«Η ΔΕΔ με πρόσφατη απόφασή της (υπ' αριθ. 1683/2019), κινείται προς τη σωστή κατεύθυνση, με το σκεπτικό ότι δεν καταλογίζονται τέλη χαρτοσήμου σε άτυπο δάνειο μεταξύ ιδιωτών, κάνοντας δεκτή την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή ιδιώτη. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζουμε ότι προϋπόθεση για την ένταξη των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως, ενώ αν μία σύμβαση δεν συντάχθηκε εγγράφως δεν επιδέχεται σε τέλος χαρτοσήμου. Στην περίπτωση αυτή, σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου θα υπαγόταν κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθ. 13 παρ. 1β Κ.Ν.Τ.Χ.) η εκδιδόμενη απόδειξη εξόφλησης αυτής. Επομένως, το άτυπο δάνειο, δηλαδή το δάνειο που δεν έχει καταρτισθεί ή δεν εξοφλείται βάσει εγγράφων δεν επιδέχεται σε τέλη χαρτοσήμου.

*** Χαρτόσημο σε δοσοληπτικό λογαριασμό:** Σε ενδεχόμενο δανεισμού από λογαριασμό μίας εταιρείας (δανείστρια), εφόσον ο αυτός που δανείζει τυγχάνει μέτοχος της εταιρείας, το δάνειο που χορηγείται βάσει των εγγραφών στα βιβλία συνιστά δοσοληπτικό λογαριασμό και όχι δανειακή σύμβαση και στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% (ταμειακής διευκόλυνσης) πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Π.Δ. της 28/7/1931 (ΚΝΤΧ) και όχι το χαρτόσημο των άρθρων 14 και 15 του Ν. 4755/1930 (2% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ) (βλ. και υπ' αριθ. 1683/2019 απόφαση ΔΕΔ).

*** «Συναλλαγές μέσω λογαριασμού τρίτου:** Επειδή πολλές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μορφής συγχέουν τις συναλλαγές που αφορούν την εταιρεία με τους ατομικούς λογαριασμούς μελών της εταιρείας συμβαίνει συχνά (και παλιότερα ακόμη εντονότερα) να χρησιμοποιείται ο ατομικός λογαριασμός αυτών των προσώπων για συναλλαγές που αφορούν την εταιρεία (πληρωμές αλλά και εισπράξεις π.χ. εξόφληση από πελάτη τιμολογίου σε προσωπικό λογαριασμό εταίρου αντί για τον λογαριασμό της εταιρείας).»

Σε αυτά τα ενδεχόμενα, όπως είναι εύλογο, δεν υπάρχει περαιτέρω αύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου από άγνωστη αιτία, εφόσον έμπρακτα αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό που έχει πιστωθεί και αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου, στο οποίο το φυσικό πρόσωπο συμμετέχει (βλ. ΠΟΛ 1175/16-11-2017).

Μάλιστα, έχουν εκδοθεί σχετικές αποφάσεις Δ.Ε.Δ., όπου στα ενδεχόμενα αυτά δεν επιρρίπτουν στον ελεγχόμενο ούτε τέλη χαρτοσήμου (λόγω δανείου ή ταμειακής διευκόλυνσης).²¹

²⁰ Ιστοσελίδα: Capital

<https://www.capital.gr/tax/3377187/nea-apofasi-akuronei-paralogismo-tis-eforias-gia-katoiko-exoterikou>

²¹ Ιστοσελίδα: Capital

<https://www.capital.gr/story/3379125/foroapopseis-29-8-2019>

3.2.7 Απόφαση ΔΕΔ / μη καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία στοιχείων πώλησης

Σχετικά με ενδικοφανή προσφυγή η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από ενδελεχή έρευνα όλων των σχετικών εγγράφων η Αρχή αναφέρει τα παρακάτω:

«Επί της από.....-2018 ενδικοφανούς προσφυγής και το με αριθ.πρωτ./-...-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της εταιρείας «..... .. E.E.» με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφισταμένων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα :

- Με την υπ'αριθμ. /... ..-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ποσού 1.500.00€ φορολογικού έτους 1/1/2013 – 31/12/2013, λόγω μη καταχώρησης στα λογιστικά της βιβλία έξι (6) στοιχείων πώλησης συνολικής αξίας 2.253,39€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ'αριθμ. /-2011 και/2016 έγγραφα της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στη Δ.Ε.Υ.Α..... και νυν Δ.Ε.Υ.Α..... σχετικά με την έκδοση μεταχρονολογημένων επιταγών και τη μη ζήτηση φορολογικών στοιχείων από τους προμηθευτές της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία από την έναρξή της, στις 8-5-2003, μέχρι και τις 17-2-2015 ήταν ομόρρυθμη, ενώ μέχρι τις 31-12-2013 τηρούσε διπλογραφικά βιβλία και από 1/1/2014 μέχρι σήμερα τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στα πλαίσια του ελέγχου, από αντιπαραβολή των βιβλίων της προσφεύγουσας και της ΔΕΥΑ..., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2013 δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) στοιχεία πώλησης συνολικής αξίας 2.253,39€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση υπ'αριθμ. /... ..-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

- Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια, απόσπασμα από το γενικό ημερολόγιο και το αντίγραφο της καρτέλας της προσφεύγουσας με τη ΔΕΥΑ ..., τα επίδικα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί νομίμως στα βιβλία της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται άκυρη.

Αποφασίζουμε

την απόρριψή της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας..... E.E., ΑΦΜ... ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ 'αριθμ. /.....-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 : ποσό 1.500,00€.»²²

²² Ιστοσελίδα:

http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2018/1464_en_the/

3.2.8 Συμψηφισμός φόρου καταβληθέντος στην αλλοδαπή με αναλογούντα φόρο εισφοράς αλληλεγγύης στην ημεδαπή

«Με την από 04/03/2019 και με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγο του, προέκυψε για τον ίδιο κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 1.988,00 €, λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 377,58 € και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.579,86 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.945,44 € επί δηλωθέντος από μέρος του εισοδήματος συνολικού ποσού 213,654,03 €. Ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2016 απασχολούνταν ως Διευθύνων Σύμβουλος στην εταιρεία με την επωνυμία « » με έδρα το Βέλγιο, από την οποία εισέπραξε ετήσιο εισόδημα ποσού 200.000,04 €, το οποίο και δήλωσε στην φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Ελλάδα, ως κράτος φορολογικής κατοικίας του για το φορολογικό έτος 2016. Για το εν λόγω ποσό κατέβαλε στο Βέλγιο φόρο συνολικού ποσού 99.324,28 € εκ των οποίων το ποσό 86.670,12 € παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στη βελγική φορολογική αρχή από την εργοδότη εταιρεία του, ενώ το ποσό 12.654,16 € προέκυψε κατά την τελική εκκαθάριση ως πρόσθετος φόρος.

Η ελληνική φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 εξέπεσε από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος το φόρο εισοδήματος που κατέβαλε ο προσφεύγων στο Βέλγιο μέχρι του ποσού που αναλογεί στο εισόδημα των 200.000,04 € με βάση το ελληνικό φορολογικό σύστημα, αναγνωρίζοντας την ισχύ της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Βελγίου και αρνήθηκε να προβεί στην έκπτωση και του υπολοίπου ποσού φόρου που κατέβαλε στο Βέλγιο και από την εισφορά αλληλεγγύης, που αντιστοιχεί επί του εισοδήματος των 200.000,04 € στην Ελλάδα.

- Ο προσφεύγων, με την 02/04/2019 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:
- Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
- Παράνομη η μη έκπτωση εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.351,00 €.
- Εξάλειψη της διπλής φορολογίας υπό την εσωτερική νομοθεσία.
- Εξομοίωση της εισφοράς αλληλεγγύης με το φόρο εισοδήματος κατά την εφαρμογή της ΣΑΔΦ.
- Η ελληνική φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης θα έπρεπε να προβεί στην έκπτωση του φόρου εισοδήματος που έχει καταβληθεί στο Βέλγιο όχι μόνο από τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος αλλά και από την εισφορά αλληλεγγύης που αντιστοιχεί επί του εισοδήματος που αποκτήθηκε στο Βέλγιο με βάση το ελληνικό φορολογικό σύστημα.
- Ο μηχανισμός της Ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης έρχεται σε αντίθεση τόσο με το γράμμα και το σκοπό τόσο της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Βελγίου όσο και της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, ενώ παραβιάζει τη νομολογία του ΣΤΕ και την οικεία ερμηνευτική εγκύκλιο της Διοίκησης, οι οποίες έκαναν δεκτό ότι στο πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ εμπίπτει τόσο ο φόρος εισοδήματος όσο και η εισφορά αλληλεγγύης εξομοιώνοντας την εισφορά αλληλεγγύης με το φόρο εισοδήματος ως προς το σκοπό της εξάλειψης της διπλής φορολογίας.
- Τίθεται ζήτημα εσφαλμένης διπλής φορολόγησης μέρους του ιδίου εισοδήματος ποσού 200.000,04 €, που απέκτησε στο Βέλγιο, τόσο από το Βέλγιο όσο και από την Ελλάδα κατά παράβαση της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Βελγίου, που επιβάλλει το ίδιο εισόδημα του υπόχρεου να μην υπόκειται σε φόρο και στα δύο συμβαλλόμενα κράτη.

Τελική απόφαση

Αποφασίζουμε την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 02/04/2019 ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της από 04/03/2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε, η οποία εκδόθηκε με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο σύμφωνα με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΒΑΣΕΙ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Κύριος Φόρος	1.988,00 €	1.988,00 €
Ποσά που έχουν συμψηφιστεί	377,58 €	377,58 €
Ειδικός Εισφορά Αλληλεγγύης	16.579,86 €	1.228,86 €
ΣΥΝΟΛΟ	18.945,44 €	3.594,44 €

3.2.9 ΔΕΔ / επίδομα μουσικού οργάνου

Επί της από 18/04/2018 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ έκρινε τα ακόλουθα:

«Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού των από 20/12/2017 ανακλητικών/τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Η ανάκληση αφορά φορολογητέα ύλη ποσού 3.876,00 €, 3.876,00 € και 3.876,00 € για τα έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, τα οποία χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα, ως μουσικό, μέλος της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής, με τη μορφή ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου σε μηνιαία βάση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και τη νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 ισχυριζόμενος ότι:

1) Εκ πλάνης συμπεριέλαβε το ποσό του επιδόματος μουσικού οργάνου ως φορολογητέο εισόδημα, καθόσον έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εισόδημα.

2) Η εν λόγω παροχή έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για την αντιστάθμιση δαπανών, στις οποίες υποβάλλονται οι μουσικοί, για την αγορά, επισκευή και συντήρηση των μουσικών τους οργάνων, αλλά και προκειμένου να τύχει αποτελεσματικότερης απόδοσης το έργο τους. Δεν συγκεντρώνει επομένως, τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρ. 4 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς δεν πρέπει να φορολογείται.

3) Οι περιπτώσεις οι οποίες στο άρθρο 45 § 4 ν. 2238/94 αναφέρονται ότι δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο, δεν είναι αποκλειστικές.

4) Με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 3522/2006 προστέθηκε στην παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ περίπτωση ζ' σύμφωνα με την οποία το «ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής του μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων».

Τελική απόφαση

Στην προκειμένη περίπτωση η ΔΕΗ αποφάσισε «την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/04/2018 ενδικοφανή προσφυγή του, τη μη υπαγωγή στο φόρο εισοδήματος και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ειδικού επιδόματος οργάνου, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 χωρίς να συμπεριλάβει στις δηλώσεις αυτές τα ποσά του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου ύψους ποσού 3.876,00 ευρώ, 3.876,00 ευρώ και 3.876,00 ευρώ αντιστοίχως, τα οποία έλαβε ο προσφεύγων ως μόνιμος υπάλληλος (μουσικός) της Ορχήστρας της Λυρικής Σκηνής και την επιστροφή της επίδικης διαφοράς».²³

3.2.10 ΔΕΔ / τεκμήρια αυτοκινήτου από Βουλγαρία

«Η υπόθεση έφτασε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε σε φυσικό πρόσωπο, στο οποίο καταλογίστηκαν από τη ΔΟΥ Καβάλας επιπλέον φόρος εισοδήματος λόγω τεκμηρίου και φόρου πολυτελείας για αυτοκίνητα που είχε στην κατοχή του και τα οποία είχαν ξένες πινακίδες κυκλοφορίας και συγκεκριμένα της Βουλγαρίας.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθ .../12.06.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013, κύριος φόρος 4.709,39 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 4.211,14 ευρώ εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 544,33 ευρώ και φόρου τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης 2.086,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 11.550,86 ευρώ λόγω διαπίστωσης από τον έλεγχο κατοχής δύο Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας που δεν δηλώθηκαν στον πίνακα 5 [προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, συνολικής προστιθέμενης διαφοράς ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης ποσού 22.541,93 ευρώ.

Με την υπ' αριθ'.../12.06.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, κύριος φόρος 4.376,02 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 3.913,04 ευρώ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 280,64 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 8.569,70 ευρώ λόγω διαπίστωσης από τον έλεγχο κατοχής ενός Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου και ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας που δεν δηλώθηκαν στον πίνακα 5 [προσδιορισμός ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, συνολικής προστιθέμενης διαφοράς ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης ποσού 16.830,86 ευρώ.

Με την υπ' αριθ'.../12.06.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ... /20.06.2017 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων και παροχή πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα αλλοδαπής επιχείρησης ιδιοκτησίας του

²³ Ιστοσελίδα: περιοδικού Λογιστικός Ασφαλιστικός Φοροτεχνικός & Νομικός Σύμβουλος, http://www.e-forosimv.gr/docs/ded_3892_2018.pdf

προσφεύγοντος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την κύρωση των παρ. 1δ και 2 γ του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Ο φορολογούμενος κατέθεσε προσφυγή στη ΔΕΔ και ζήτησε να γίνει δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς ότι η επιχείρηση με έδρα στη Βουλγαρία, της οποίας είναι μοναδικός εταίρος και διαχειριστής, είναι αληθής και ενεργή, το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο με πινακίδες κυκλοφορίας Βουλγαρίας βρισκόταν σε ουσιαστική ακινησία λόγω οικονομικής αδυναμίας και τέλος, δεν υπήρχε πρόθεση απόκρυψης του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

Η ΔΕΔ, με την υπ' αριθ... 1940/14/12/2018 απόφασή της, απέρριψε την προσφυγή και καλεί τον φορολογούμενο να πληρώσει τον φόρο που του καταλογίστηκε με τον έλεγχο, επειδή, όπως, μεταξύ άλλων, αναφέρει στο σκεπτικό:

«Στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. πρωτ... /14.10.2013 έγγραφο του Τελωνείου Καβάλας γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ ότι ο προσφεύγων κατείχε και κυκλοφορούσε στην Ελλάδα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο που έφερε αριθμό κυκλοφορίας αλλοδαπού κράτους και δη Βουλγαρίας. Επιπλέον, από το εν λόγω έγγραφο προκύπτει ότι ο προσφεύγων διατηρεί στη Βουλγαρία μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. με τη επωνυμία.

Από τα διαθέσιμα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είναι διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της προαναφερθείσας αλλοδαπής εταιρείας στην ιδιοκτησία της οποίας βρίσκεται και το Ε.Ι.Χ., τύπου Mercedes ML 400 CDI, με αριθμό κυκλοφορίας ΡΚ..., που εντόπισε το Τελωνείο Καβάλας. Εν συνεχεία, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ/Γ/ ΕΞ2018ΕΜΠ/30.03.2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, κατόπιν ανταλλαγής πληροφοριών με τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ (ν.4170/2013), ενημερώθηκε η ελεγκτική αρχή ότι η βουλγάρικη επιχείρηση ουδεμία δραστηριότητα είχε τα έτη 2012 και 2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στις κατηγορίες προσώπων που δικαιούνται να κυκλοφορούν αυτοκίνητα με ξένες πινακίδες. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε για την απόδειξη του ισχυρισμού του ότι το όχημα ήταν σε ακινησία».²⁴

3.2.11 ΔΕΔ / περιοδική δήλωση ΦΠΑ

Επί της από 02/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ αποφάσισε τα ακόλουθα:

«Με την υπ' αριθ.../19.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, κύριος φόρος ποσού 249,67€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 24,97€, ήτοι συνολικό ποσό 274,64€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 708,95€ πλέον ΦΠΑ 92,16€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία ενός πιστωτικού τιμολογίου δαπάνης καθαρής αξίας 1.211,60€ πλέον Φ.Π.Α. 157,51€.

Με την τελική πράξη διορθωτικού καθορισμού ΦΠΑ του Επικεφαλής της Δ.Ο.Υ. για το έτος φορολογίας 2015, έγινε αποδεκτό επιστρεφόμενο υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση η

²⁴ Ιστοσελίδα:

<https://www.sofokleousin.gr/xaratsi-tekmirion-kai-sta-ix-me-pinakides-voulgarias>

απαίτηση μετακίνησης προς μείωση από το φόρο εξόδων της επόμενης περιόδου φορολογίας, ποσού 538,63€.

Με την υπ' αριθ.../19.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα της κατάστασης φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 4 του ν.4174/2013, που επισύρει την κύρωση της παρ. 1α του άρθρου 54 και της παρ. 2α του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ.../19.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω

α) ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ α', β' γ' και δ' τριμήνου 2015, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και

β) ελλιπούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ) έτους 2015, που επισύρει την κύρωση τη παρ. 1α του άρθρου 54 και της παρ. 2α του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ήτοι 5 x 100,00€.

Με την υπ' αριθ.../19.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο. , επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ. 15058/19.03.2018 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων ληφθέντων στοιχείων προμηθευτών φορολογικού έτους 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1δ και 2γ του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19/12/2018 εκθέσεων προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ , κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 659/11.10.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος ή του ΑΦΜ της λήπτριας επιχείρησης.
2. Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπανών άνω των 500,00€ λόγω μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου. Προσκομίζονται αντίγραφα των τραπεζικών συναλλαγών.
3. Έλλειψη δόλου και υπαιτιότητας. Άγνοια περί της διαφοράς δαπανών και αποσβέσεων. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
4. Πλημμελής αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων ως τυπικό και ουσιαστικό στοιχείο έκδοσής τους.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων έχει νομικό έρεισμα και γίνεται μερικώς αποδεκτός ως προς τις υπ' αριθ. /19.12.2018 και /19.12.2018 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, ενώ ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται».

Τελική απόφαση

Κατ' ακολουθίαν πάντων των ανωτέρω η ΔΕΔ αποφάσισε «την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ /02.04.2019 ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα:

- ο την επικύρωση της υπ' αριθ /19.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014.
- ο την ακύρωση της υπ' αριθ /19.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο. , για το φορολογικό έτος 2014.
- ο την ακύρωση της υπ' αριθ /19.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, για το φορολογικό έτος 2015.
- ο την επικύρωση της υπ' αριθ /19.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, για το φορολογικό έτος 2018».

3.2.12 ΔΕΔ / τραπεζικοί λογαριασμοί

Επί της από 04-3-2019 ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ έκρινε τα ακόλουθα :

«Σύντομο Ιστορικό της υπόθεσης: Δυνάμει της με αρ. _ /_ /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), για τα διαχειριστικά έτη 2012, 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. _ /_ /2017 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης Της Νομιμοποίησης Εσόδων Από Εγκληματικές Δραστηριότητες Και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας Και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης, σύμφωνα με το οποίο: «η... διακινεί μέσω τραπεζικού της λογαριασμού χρηματικά ποσά ασύμβατα με τη φορολογική της δήλωση, τα οποία φαίνεται ότι σχετίζονται με την εμπορική δραστηριότητα του συζύγου της, και της πεθεράς της, οι λογαριασμοί των οποίων φέρουν δεσμεύσεις υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου...

Από τον έλεγχο συντάχθηκε η από 31/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Χρήση 2012: Περαιτέρω αύξηση περιουσίας από πρώτου σταδίου καταθέσεις.

β. Χρήση 2013: Περαιτέρω αύξηση περιουσίας από πρώτου σταδίου καταθέσεις.

γ. Έτος φορολογίας 2014 Περαιτέρω αύξηση περιουσίας 62.963,78 € από πρώτου σταδίου καταθέσεις.

δ. Φορολογικό έτος 2015 δ.1 Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94 109.434,47 € από πρωτογενείς καταθέσεις. δ.2 Αγροτική δραστηριότητα 23.292,06 ευρώ (μετά την απόρριψη εξόδων και την πρόσθεση λογιστικών διαφορών).

δ.1 Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94 109.434,47 € από πρωτογενείς καταθέσεις.

δ.2 Αγροτική δραστηριότητα 23.292,06 ευρώ (μετά την απόρριψη εξόδων και την πρόσθεση λογιστικών διαφορών).

ε. Έτος φορολογίας 2016 ε.1 Περαιτέρω αύξηση περιουσίας 216.602,65 € από πρώτου σταδίου καταθέσεις. ε.2 Αγροτική δράση 38.462,03 ευρώ (μετά την απόρριψη εξόδων και την πρόσθεση λογιστικών διαφορών) .

ε.1 Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94 216.602,65 € από πρωτογενείς καταθέσεις.

ε.2 Αγροτική δραστηριότητα 38.462,03 ευρώ (μετά την απόρριψη εξόδων και την πρόσθεση λογιστικών διαφορών).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτήθηκε την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος προσφυγής: Παράβαση νόμου λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, δηλαδή σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας & ταυτόχρονα λόγω κακής ερμηνείας και εφαρμογής νομοθετικών διατάξεων.

2ος Λόγος προσφυγής; Αντιφατικότητα και ανεπάρκεια αιτιολογίας της απόφασης.

Επί των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας η ΔΕΔ έκρινε τα εξής:

«1. Διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013

Επειδή, στις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013 για την προσφεύγουσα, από τη διασταύρωση των καταστάσεων πελατών προμηθευτών που διενήργησε ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε ως προμηθευτής από διάφορες επιχειρήσεις, με συνολική αξία εσόδων 20.075,30 ευρώ και 13.676,60 ευρώ αντίστοιχα. Η αιτιολογία του ελέγχου, ότι <>, είναι ανααιτιολόγητος και δεν ευσταθεί. Επομένως, τα ως άνω ποσά δύναται να αφαιρεθούν από την προσαύξηση περιουσίας των αντίστοιχων χρήσεων. Για τη χρήση 2013 έχει αναγνωρισθεί ποσό 2.650,00 ευρώ για πώληση προς την επιχείρηση.

Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας: Χρήση 2012: 20.075,30 ευρώ, Χρήση 2013: 13.676,60 ευρώ μείον 2.650,00 ευρώ=11.026,60 ευρώ

2. Φορολογικό έτος 2014. Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πληρωμές που διενεργούνται εκ μέρους της σε προμηθευτές της πεθεράς της, δεν αφορούν προσαύξηση περιουσίας της ίδιας, είναι αόριστος και αναπόδεικτος, και για το λόγο αυτό δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Σπάρτης, από τα συνολικά ποσά καταθέσεων /πιστώσεων στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, αφαιρέθηκαν ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από πώληση αγροτικών προϊόντων της ατομικής επιχείρησής της, και συγκεκριμένα ποσό 4.800,00 ευρώ και 15.478,39 ευρώ, ήτοι σύνολο 20.278,39 ευρώ. Επίσης αφαιρέθηκε ποσό 10.000,00 ευρώ που προέρχεται από επιταγή. Ήτοι σύνολο που αφαιρέθηκε από πρωτογενείς καταθέσεις 30.278,39 ευρώ

Στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος το αγροτικό εισόδημα προσδιορίζεται βάσει καταστάσεων πελατών –προμηθευτών σε 61.002,93 ευρώ.

Ο ισχυρισμός που προβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή, για την αναγνώριση του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων από την αγροτική δραστηριότητα ποσού 61.002,93 ευρώ και την αφαίρεση αυτών από το σύνολο της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή, γίνεται αποδεκτός και το υπόλοιπο ποσό 30.724,54 ευρώ δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

Προσαύξηση περιουσίας 2014: Έλεγχος 62.959,29 -30.724,54=32.234,75 ευρώ

3. Φορολογικό έτος 2015

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πληρωμές που διενεργούνται εκ μέρους της σε προμηθευτές της πεθεράς της, δεν αφορούν προσαύξηση περιουσίας της ίδιας, είναι αόριστος και αναπόδεικτος, και για το λόγο αυτό δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο έλεγχος από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ποσού 29.664,49 ευρώ απεδέχθη και αφαίρεσε από την προσαύξηση περιουσίας μόνον 15.500,00 ευρώ, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να μην αποτελέσει προσαύξηση περιουσίας το υπόλοιπο ποσό εκ 14.164,49 ευρώ.

Προσαύξηση περιουσίας 2015. Έλεγχος 109.434,75 – 14.164,49=95.270,26 ευρώ.

4. Φορολογικό έτος 2016

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πληρωμές που διενεργούνται εκ μέρους της σε προμηθευτές της πεθεράς της, δεν αφορούν προσαύξηση περιουσίας της ίδιας, είναι αόριστος και αναπόδεικτος, και για το λόγο αυτό δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή για τις παρακάτω πιστώσεις:

α. Πίστωση 01-12-2016, Ποσό 10.000,00 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για επιστροφή ποσού που είχε δοθεί στο ως άνω πρόσωπο που είναι θείος της, γίνεται αποδεκτός καθόσον δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή.

β. Πίστωση 05-10-2016, Ποσό 11.000,00 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για επιστροφή ποσού που είχε δοθεί στο ως άνω πρόσωπο με επιταγή, λόγω ακύρωσης αγορών, γίνεται αποδεκτός καθόσον δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή.

γ. Πίστωση 03-7-2016, Ποσό 2.885,00 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για επιστροφή ποσού που είχε δοθεί στο ως άνω πρόσωπο που είναι κουνιάδας της, γίνεται αποδεκτός καθόσον δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή.

Σύνολο πιστώσεων που γίνονται αποδεκτές να μην αποτελέσουν προσαύξηση περιουσίας 23.885,00 ευρώ.

Υπόλοιπο προσαύξησης περιουσίας 2016:

Έλεγχος 216.602,65 – 23.885,00=192.717,65 ευρώ Η πίστωση της 02/11/2016 ποσού 48.360,00 ευρώ που αφορά την πώληση παγίου του, έχει δικαιολογηθεί από τον έλεγχο».

Τελική απόφαση

Κατ'ακολουθίαν των ανωτέρω η ΔΕΔ έκρινε ότι «επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 31-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-3-2019 ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2012: ΦΟΡΟΣ :ΜΗΔΕΝ.»²⁵

²⁵ Ιστοσελίδα:

https://cdn.sofokleousin.gr/sites/default/files/gr-ded-2019-2417_en_ath-2417_2019.pdf

3.2.13 ΔΕΔ / μίσθωση ακινήτου

Επί της από 29.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΗ έκρινε τα εξής:

«Στην προσφεύγουσα βεβαιώθηκε με το Α.Τ.Β. .. /2019 (ΑΧΚ/2019), πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθρου 54 §. 1 περ. α' του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, που αφορά σε εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Όπως συνάγεται από την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αλλά και το σύνολο του διοικητικού φακέλου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την 28.04.2018 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, για την μίσθωση μιας επαγγελματικής στέγης ιδιοκτησίας της κατά ποσοστό 50% που βρίσκεται στην Κέρκυρα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την διαγραφή του προστίμου μετά των νομίμων προσανζησέων αυτού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Η δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα μίσθωσης ακινήτου που βρίσκεται επί επαρχιακή οδό, υποβλήθηκε εκπρόθεσμα από τους συνιδιοκτήτες αυτού κατά ποσοστό 50% έκαστος, για την οποία υποβολή η αρμόδια Δ.Ο.Υ επέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο 100,00 € του άρθρου 54 § 2ν 4174/13 ορθώς σε βάρος του ενός εκ των συνιδιοκτητών, στην προκειμένη περίπτωση σε βάρος του συζύγου, και εσφαλμένως σε βάρος της δεύτερης εκ των συνιδιοκτητών, στην προκειμένη περίπτωση σε βάρος της συζύγου.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τυγχάνει κύρια κατά πλήρη κυριότητα και σε ποσοστό 50% του εκμισθωμένου ακινήτου που βρίσκεται επί της επαρχιακής οδού και ο σύζυγός της κύριος κατά πλήρη κυριότητα και σε ποσοστό του εναπομείναντος 50% του ιδίου ακινήτου.

*Επειδή, η προσφεύγουσα ως εκμισθώτρια και συνιδιοκτήτρια του εκμισθωμένου ακινήτου συνέταξε με τον συμβαλλόμενο μισθωτή μισθωτήριο συμβόλαιο για την μίσθωση ακινήτου πού άρχισε την 02.01.18 και υπέβαλε εκπρόθεσμα αυτό την 28.04.2018, ενώ υποχρεούνταν στην υποβολή αυτού έως την 01.02.2018, λαμβάνοντας έτσι αυτό *α/α* καταχώρησης δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.*

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. καταλόγισε σε βάρος του συζύγου της προσφεύγουσας και συνιδιοκτήτη του μισθωμένου ακινήτου πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 § 4 ν 4174/13 και της ΠΟΛ 1162/3.8.18 εκδίδοντας προς τούτο την υπ' αριθ' ../19 σχετική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 1 § 4 της ΠΟΛ.1162/ 3.08.18 (ΦΕΚ Β'3579/22-8-18) ορίζονται ότι η Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» στις περιπτώσεις συνιδιοκτησίας υποβάλλεται από έναν εκ των συνιδιοκτητών. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής το αποδεικτικό υποβολής επέχει θέση δήλωσης και για τους λοιπούς συνιδιοκτήτες.

Επειδή, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας δε δύναται, να επισύρει επιβολή προστίμου επί της ως άνω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα του προσφεύγοντος, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Τελική απόφαση

Αποφασίζουμε, την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, και την ακύρωση της υπ' αριθ'../19 σχετικής πράξης επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικό Έτος 2018, Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 & 2 του ν.4174/2013 : 0,00 €.²⁶

3.2.14 ΔΕΔ / μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων

Επί της από 23.02.2017 ενδικοφανούς προσφυγής, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ έκανε δεκτά τα ακόλουθα:

«α) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 διαχ. χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 102.005,51 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 134.156,17 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 236.161,68 €

β) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 διαχ. χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 62.040,44 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 74.448,00 ευρώ ποσό για επιστροφή (πιστωτικό υπόλοιπο) 2.580,14 ήτοι συνολικό ποσόν 139.068,58 €

γ) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 διαχ. χρήσης 01/01/2007-31/12/2007, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 51.787,42 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 62.144,90 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 113.932,32 €.

δ) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Χρήσης 01/01/2007-31/12/2007, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 189.944,64 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 227.933,56 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 417.878,20 €.

ε) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 280.708,15 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 336.849,78 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 617.557,93 €.

στ) Με την αριθμό .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, κύριο φόρο ποσόν 74.609,13 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 89.530,95 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 164.140,08 €./

ζ) Με την αριθμό .../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2015, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο για μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων ύστερα από τα με αρ. πρωτ. .../2015 και αρ. πρωτ...../2015 έγγραφα αιτήματα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συνολικό ποσόν 1.000,00 €.

Ο προσφεύγων, ατομική επιχείρηση που τήρησε βιβλία Γ' Κατηγορίας κατά τις ελεγχόμενες διαχ. χρήσεις 2007-2009, έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., όπως αναφέρεται στις από 11-07-2016 οικείες εκθέσεις έλεγχου.

²⁶ Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, μετά τις υπ. αρ. .../2015 και.../2015 προσκλήσεις έλεγχου (αρ. εντολής .../2013) στις οποίες δεν ανταποκριθήκε ο προσφεύγων, εξέδωσε την με αριθμό .../2015 Εντολή Μερικού Επιτόπιου Έλεγχου με ελεγχόμενες διαχ. χρήσεις από 2007 έως 2009 και ζήτησε από τον προσφεύγοντα, με τις υπ. αρ. πρωτ./2015 και υπ. αρ. πρωτ. .../2015 προσκλήσεις έλεγχου, να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί στις ανωτέρω προσκλήσεις έλεγχου.

Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 περ. στ' του Π.Δ.186/92, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 παρ.2 και 3 και 32 παρ.2 του ν.238/94 καθώς και 48 παρ.3 του ν.2859/2000, τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α. προσδιόρισε τα αποτελέσματα με τον εξωλογιστικό τρόπο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους.

Την χρονική περίοδο του έλεγχου ήταν σε αναζήτηση εργασίας στη Τουρκία και δεν μπόρεσε να ανταποκριθεί στις συνεχείς κλήσεις, προφορικές και γραπτές, μέσω του εξαδέλφου του και της ελέγκτριας κυρίας και η επιχείρηση του βρίσκεται σε πλήρη αδράνεια από το 2011. Δεν έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 13-07-2016, και με την αρ. πρωτ. .../2017 αίτηση που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, μετά την λήψη των οριστικών πράξεων έλεγχου, ισχυρίζεται ότι μπορεί να θέσει στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με την ενδικοφανή προσφυγή οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2007-2009 και επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, κοινοποιήθηκαν με την αρ. πρωτ. .../2016 συστημένη επιστολή RE...GR, η οποία παραδόθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης, την 18-07-2016 ώρα 12:14:56 και η ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 23-02-2017, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων με αυτή πράξεων, με την υπ' αριθ.../2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών την με αριθ. καταχώρησης .../2017 προσφυγή κατά της υπ' αριθ. .../2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ζητούσε την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Η προσβαλλόμενη Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εσφαλμένως απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή του ως εκπρόθεσμη, καθώς δεν έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 13-07-2016, την χρονική περίοδο του έλεγχου ήταν σε αναζήτηση εργασίας στη Τουρκία και δεν μπόρεσε να ανταποκριθεί στις συνεχείς κλήσεις, προφορικές και γραπτές, μέσω του εξαδέλφου του και της ελέγκτριας κυρίας και η επιχείρηση του βρίσκεται σε πλήρη αδράνεια από το 2011. Επίσης ισχυρίστηκε ότι μετά την λήψη των οριστικών πράξεων έλεγχου με την αρ. πρωτ. .../2017 αίτηση του προς την Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων μπορεί να θέσει στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών για τις χρήσεις αυτές.

Επειδή, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τη με αριθμό 1259/2019 απόφαση, δέχθηκε την ως άνω προσφυγή, ακύρωσε την .../2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και ανέπεμψε την υπόθεση στη διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.) προκειμένου να επιληφθεί της με αριθ. πρωτ .../2017 ενδικοφανής προσφυγή του

προσφεύγοντος κατά των αποφάσεων του 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Επειδή, στις από 11/07/2016 οικείες εκθέσεις έλεγχου αναφέρονται οι ενέργειες στις οποίες προέβη ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για την διενέργεια του έλεγχου και συγκεκριμένα: Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με την αριθμό .../2013 εντολή, έστειλε στον προσφεύγοντα α) την με αρ. πρωτ. .../2015 πρόσκληση για έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, την οποία θυροκόλλησε λόγω απουσίας στην έδρα της ατομικής επιχείρησης στο Ν. Αττικής και β) την με αρ. πρωτ. .../2015 πρόσκληση έλεγχου με συστημένη επιστολή στην ίδια ανωτέρω διεύθυνση.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις δύο (2) παραπάνω προσκλήσεις του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Στην συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την με αριθμό .../2015 Εντολή Μερικού Επιτόπιου Έλεγχου με ελεγχόμενες διαχ. χρήσεις από 2007 έως και 2009 και ζήτησε από τον προσφεύγοντα με τις υπ. αρ. πρωτ. .../2015 και υπ. αρ. πρωτ. .../2015 προσκλήσεις έλεγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Οι ανωτέρω δύο (2) προσκλήσεις έλεγχου θυροκολλήθηκαν λόγω απουσίας, παρουσία μάρτυρα στην έδρα της ατομικής επιχείρησης στο Ν. Αττικής, όπως αναφέρεται στο με αρ. πρωτ. .../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρο 28 & 62 Ν.4174/2013) καθώς και στις από 11-07-2016 οικείες εκθέσεις μερικού έλεγχου.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις δύο (2) παραπάνω προσκλήσεις έλεγχου (αρ. πρωτ.../2015 & .../2015) και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων, ατομική επιχείρηση που τηρούσε βιβλία Γ' Κατηγορίας, δεν ανταποκρίθηκε στις παραπάνω προσκλήσεις έλεγχου του Προϊσταμένου τις Δ.Ο.Υ., για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 περ. στ' του Π.Δ.186/92, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 παρ.2 και 3 και 32 παρ.2 του ν.238/94 καθώς και 48 παρ.3 του ν.2859/2000, τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α. προσδιόρισε τα αποτελέσματα με τον εξωλογιστικό τρόπο.

Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε το με αρ. πρωτ. .../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (άρθρο 28 & 62 Ν.4174/2013) με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, το οποίο στάλθηκε ταχυδρομικώς με την με αρ. πρωτ.../2016 συστημένη επιστολή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 στην έδρα της ατομικής Επιχείρησης. Η εν λόγω συστημένη επιστολή παρελήφθη από την ελεγχόμενη επιχείρηση χωρίς όμως να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας, όπως αναφέρεται στην με αρ. πρωτ. .../2017 έκθεση απόψεων επί της με αρ. πρωτ.../2017 ενδικοφανούς προσφυγής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 περ. στ' του Π.Δ.186/92 έκρινε τα βιβλία ανακριβή και κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 παρ.2 και 3 και 32 παρ.2 του ν.238/94 καθώς και 48 παρ.3 του ν.2859/2000, τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στον Φ.Π.Α. προσδιόρισε τα αποτελέσματα με τον εξωλογιστικό τρόπο και επειδή οι διαπιστώσεις του έλεγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 11-07-2019 οικείες εκθέσεις έλεγχου, της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Τελική απόφαση

Αποφασίζουμε την απόρριψη της από 23-02 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.... και την επικύρωση

α) της με αριθμό .../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 διαχ. χρήσης 01/01/2008- 31/12/2008, κύριος φόρος ποσόν 102.005,51 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 134.156,17 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 236.161,68 €

β) της με αριθμό .../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 διαχ. Χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, κύριος φόρος ποσόν 62.040,44 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 74.448,00 ευρώ ποσό για επιστροφή (πιστωτικό υπόλοιπο) 2.580,14 ήτοι συνολικό ποσόν 139.068,58€

γ) της με αριθμό.../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 διαχ. χρήσης 01/01/2007-31/12/2007, κύριος φόρος ποσόν 51.787,42 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 62.144,90 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 113.932,32 €.

δ) της με αριθμό .../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. χρήσης 01/01/2007-31/12/2007, κύριος φόρος ποσόν 189.944,64 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 227.933,56 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 417.878,20 €.

ε) της με αριθμό .../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, κύριος φόρος ποσόν 280.708,15 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 336.849,78 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 617.557,93 €.

στ) της με αριθμό .../2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. χρήσης 01/01/2009-31/12/2009, κύριος φόρος ποσόν 74.609,13 ευρώ, πρόσθετος φόρος (120%) ανακρίβειας ποσόν 89.530,95 ευρώ ήτοι συνολικό ποσόν 164.140,08 €.

ζ) της με αριθμό .../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2015, συνολικό ποσόν 1.000,00 € του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων.

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

Φόρος εισοδήματος Διαχ. Χρήσης 01/01/2007-31/12/2007 Συνολικό ποσόν 113.932,32 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος Διαχ. χρήσης 01/01/2008-31/12/2008 Συνολικό ποσόν 236.161,68 ευρώ.

Φόρος εισοδήματος Διαχ. χρήσης 01/01/2009-31/12/2009 Συνολικό ποσόν 139.068,58 ευρώ.

Φ.Π.Α. Διαχ. Χρήσης 01/01/2007-31/12/2007 Συνολικό ποσόν 417.878,20 ευρώ.

Φ.Π.Α. Διαχ. Χρήσης 01/01/2008-31/12/2008 Συνολικό ποσόν 617.557,93 ευρώ.

Φ.Π.Α. Διαχ. Χρήσης 01/01/2009-31/12/2009 Συνολικό ποσόν 164.140,08 ευρώ.

Πρόστιμο άρθρο 54 ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2015 Συνολικό ποσόν 1.000,00 ευρώ».²⁷

3.2.15 ΔΕΔ / φορολόγηση μερισμάτων εξωτερικού

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12.12.18 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

²⁷http://elib.aade.gr/elib/view?d=gr/ded/2019/2381_en_ath/

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ έκρινε τα ακόλουθα:

«Με την υπ' αριθ /18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 10.480,05 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.11.18 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ σύμφωνα με την οποία «Ο παρόν έλεγχος διενεργείται κατόπιν της με αρ /23-01-2018 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία αποφάσισε τα παρακάτω: "Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.09.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την ακύρωση της υπ' αριθμ. ειδοπ (ΑΧΚ /...) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ως τυπικώς πλημμελή και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις απαραίτητες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης".

Ο ελεγχόμενος υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 15.07.2017 την υπ' αριθμ δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 295) ποσού 69.867,00 € και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683) ποσού 8.733,38 €.

Κατόπιν, για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, ο ελεγχόμενος κλήθηκε να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ τα δικαιολογητικά αυτής εντός τριάντα (30) ημερών. Ο ελεγχόμενος τα προσκόμισε μέσω του λογιστή του στις 23.07.2017 και στις 25.07.2017 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ειδοποίησης (Αριθμ. Χρημ. Καταλ.: /...) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ/κού έτους 2016, με την οποία δεν του αναγνωρίστηκε ο παρακρατηθείς φόρος ποσού 8.733,38 €.

1. Ο ελεγχόμενος με την με αρ. πρωτ /25-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) Παντελώς αναιτιολόγητη - κι ως εκ τούτου ακυρωτέα - η προσβαλλόμενη πράξη (εκκαθαριστικό), καθώς σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) δεν υπάρχει σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία βάσει της οποίας θα μπορούσε ο προσφεύγων να καταλάβει τον λόγο για τον οποίο δεν λήφθηκε υπόψιν από τη Δ.Ο.Υ. ο παρακρατηθείς φόρος.

Β) Παράνομη η άρνηση της Δ.Ο.Υ. να μην αναγνωρίσει προς πίστωση τον εταιρικό φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα το μερίσμα Κυπριακή εταιρεία στην Κύπρο έναντι του οφειλόμενου για τα ίδια μερίσματα φόρου στην Ελλάδα, καθώς σύμφωνα με τη Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου προκύπτει ότι ο εταιρικός φόρος που κατεβλήθη στην Κύπρο από την κυπριακή εταιρεία « » στην οποία ο προσφεύγων είναι μοναδικός εταίρος έπρεπε να συμψηφιστεί με τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για τα μερίσματα από την ως άνω εταιρεία.

2. Στην συνέχεια από τον έλεγχο της αριθμ /2017 αρχικής δήλωσης και της με α/α /2018 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του παραπάνω ελεγχόμενου προέκυψαν τα παρακάτω:

Α) Στο φορολογικό έτος 2016 ο ελεγχόμενος δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα από την κυπριακή εταιρεία « » στην οποία είναι μέλος και μονοπρόσωπος εταίρος.

Β) Όπως προκύπτει από τη δήλωση αυτοφορολογίας εταιρειών που υπέβαλε η Κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία « », Α.Φ.Τ.: , δηλώθηκε ως καθαρό κέρδος για το φορολογικό έτος 2016 ποσό των 69.867,00 €.

Επίσης από την προσκομισθείσα ως άνω βεβαίωση που μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος, ο αναλογούν φόρος της παραπάνω εταιρείας ανέρχεται στο ποσό των 8.733,38 € (69.867,00 X 12,50%).

Γ) Η υπηρεσία μας ενημέρωσε τον ελεγχόμενο ότι ο παραπάνω φόρος ποσό 8.733,38 € είναι ο εταιρικός φόρος που αναλογεί στην παραπάνω κυπριακή εταιρεία και ως τούτου δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τον φόρο του φυσικού προσώπου.

Δ) Ο φορολογούμενος δεν συμμορφώθηκε με τις υποδείξεις της υπηρεσίας μας. 5.2.2

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με τα με αρ. ΔΕΔ ΕΙ2016/6.3.19, ΔΕΔ ΕΙ2016/7.3.19 & ΔΕΔ ΕΙ2016/3.4.19 υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

3. Σύμφωνα με την αρ. Ε.2018/2019 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής πιστώνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και συνεπώς η αντίθετη θέση του έλεγχου είναι αβάσιμη. Έχουν προσκομιστεί όλα τα σχετικά δικαιολογητικά της εγκυκλίου. Τα δηλωθέντα κέρδη χρήσης της εταιρείας ήταν 69.867,00 €, ο καταβληθείς φόρος χρήσης επί των κερδών ήταν 8.733,38 €, τα έξοδα σύστασης και διατήρησης της εταιρείας ήταν 2.090,00 € και το ποσό του μεικτού μερίσματος ήταν 59.044,00 € (=69.867,00-8.733,38- 2.090,00)

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 15.07.2017 την υπ' αριθμ. 156832 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 295) ποσού 69.867,00 € και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683) ποσού 8.733,38 €.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα με αρ. ΔΕΔ ΕΙ2016/6.3.19, ΔΕΔ ΕΙ2016/7.3.19 & ΔΕΔ ΕΙ2016/3.4.19 υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας συνυπέβαλε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα με αρ. ΔΕΔ ΕΙ2016/6.3.19, ΔΕΔ ΕΙ2016/7.3.19 & ΔΕΔ ΕΙ2016/3.4.19 υπομνήματά του προς την Υπηρεσία μας συνυπέβαλε τα παρακάτω δικαιολογητικά:

1. Το από 25.2.19 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας Εμπορίου και Βιομηχανίας της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι μοναδικός μέτοχος της εταιρείας είναι ο προσφεύγων.

2. Την από 20.2.19 βεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με την οποία βεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, ότι η ανωτέρω εταιρεία με αριθμό φορολογικής ταυτότητας δήλωσε για το έτος 2016 φορολογητέο εισόδημα ύψους 69.867,00 € και κατέβαλε φόρο ύψους 8.733,88 €. Επιπλέον, προσκομίστηκε η από 14.3.19 βεβαίωση του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με την οποία βεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, ότι η ανωτέρω εταιρεία δήλωσε για το έτος 2016 φορολογητέο εισόδημα ύψους 69.867,00 € και κατέβαλε φόρο ύψους 8.733,88 €, καθώς και ότι για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκε αύξηση του λογιστικού κέρδους ύψους 59.044,00€.

3. Το από 18.2.19 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι η ανωτέρω εταιρεία είναι εγγεγραμμένη στην Κύπρο σύμφωνα με την Κυπριακή νομοθεσία από τις 22.12.15 και έχει μόνιμη διαμονή στην Κύπρο. Το συνολικό ποσό εισοδήματός της φορολογείται στην Κύπρο.

4. Το από 22.12.15 πιστοποιητικό του εφόρου εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας περί σύστασης της υπό κρίση εταιρείας στις 22.12.15 με βάση τον Περί Εταιρειών Νόμο, Κεφ. 113, ως Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης.

5. Το από 22.12.15 πιστοποιητικό του Υπουργείου Ενέργειας Εμπορίου και Βιομηχανίας της Κύπρου με το οποίο πιστοποιείται ότι η έδρα της ως άνω εταιρείας είναι στην Οδό... στην Κύπρο.

6. Την από 29.1.19 δήλωση - κατάσταση παρακρατήσεων έκτακτης αμυντικής εισφοράς από μερίσματα της ως άνω εταιρείας με αριθμό φορολογικής ταυτότητας στο τμήμα Εσωτερικών Προσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Κύπρου που παρελήφθη από το τμήμα Φορολογίας στις 4.2.19, βάσει της οποίας τα συνολικά κέρδη έτους 2016 ήταν ύψους 59.044,00 € και το συνολικό ποσό μεικτού μερίσματος ύψους 59.044,00 €. Ποσό μεικτού μερίσματος ύψους 59.044,00 € (ήτοι ολόκληρο το ποσό αυτού) αφορούσε τον προσφεύγοντα, για τον οποίο δεν έγινε παρακράτηση έκτακτης αμυντικής εισφοράς από μερίσματα.

7. Το αρ // Invoice της για την σχετικά με Taxable Value ύψους 2.090,00 €, και Subtotal without VAT 1.118,26 € και Subtotal not subject to VAT 971.74 € (=2.090,00 €).

Επειδή, προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά της αρ. Ε.2018/2019 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ΕΙ του προσφεύγοντος του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που του αναλογεί ως μετόχου και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, και συνεπώς η προσφυγή του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτή.

Τελική απόφαση»²⁸

Αποφασίζουμε την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12.12.18 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ...

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

Έτος Φορολογίας 2016

Υπόλοιπο φόρου	0,00 €
Συνολικό ποσό	0,00 €

²⁸ https://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2019/2402_en_ath/

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η Διεύθυνση Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών είναι το αρμόδιο τμήμα της ΑΑΔΕ όπου ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, σε περίπτωση που πιστεύει πως δεν ήταν δίκαιο το φορολογικό πρόστιμο που του επιβλήθηκε, ή σε περίπτωση που έχει ανακύψει άλλη φορολογική διαφορά. Η καθιέρωση του σταδίου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προαπαιτούμενου για την προσφυγή στη δικαιοσύνη, συμβάλλει μεν στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, επιτρέποντας τον διοικητικό έλεγχο της υπόθεσης, όμως συνεπάγεται για τον φορολογούμενο επιπλέον έξοδα και απώλεια χρόνου, σε περίπτωση μη δικαίωσης του από την ΑΑΔΕ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Ιστοσελίδα: Τράπεζα νομικών Πληροφοριών Ισοκράτης Νόμος σχετικά με την ΑΑΔΕ http://www.dsanet.gr/Epikairothta/Nomothesia/n%204389_2016.htm
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 25/04/2019)
2. Ιστοσελίδα ΑΑΔΕ αρμοδιότητες ΑΑΔΕ <https://www.aade.gr/menou/aade/apostoli-armodiotites>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 02/05/2019)
3. Κουράκης Ν. (2007), Τα Οικονομικά Εγκλήματα II Ειδικό Μέρος σελ. 20-22
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 06/05/2019)
4. Βουγιούκας Κ. (1986), Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο σελ. 35
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 08/05/2019)
5. Κουράκης Ν. (2007), Τα Οικονομικά Εγκλήματα II Ειδικό Μέρος σελ.23
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 11/05/2019)
6. Βουγιούκας Κ. (1986), Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο σελ. 40
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 11/05/2019)
7. Κανελλόπουλος Κ, Κουσουλάκος Ι, Ράπανος Β, Κωτσή Κ. (1995)
Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο σελ.45
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 12/05/2019)
8. Γκουμπανιτσάς, Γ. (2004), Ανάλυση του φαινομένου της φοροδιαφυγής,
Ελληνική Ένωση Οικονομικής Ανάλυσης του Δικαίου, 2004.
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 12/05/2019)
9. Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 17/05/2019)
10. Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 18/05/2019)
11. Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 19/05/2019)
12. Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 24/05/2019)
13. Ιστοσελίδα: Φορολογικών θεμάτων Taxheaven
<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/29433>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 24/05/2019)

14. Ιστοσελίδα: enikonomia.gr.(ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ)
<https://www.enikonomia.gr/economy/151160,i-nea-diadikasia-gia-tin-endikofani-prosfygi.html>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 03/06/2019)
15. Ιστοσελίδα: Επιχειρώ
<https://www.epixeiro.gr/article/50074.html>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 18/06/2019)
16. Εφημερίδα «Τα ΝΕΑ» 27/3/2019 σελ. 38
17. Ιστοσελίδα:
http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2019/1152_en_the/
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 13/07/2019)
18. Ιστοσελίδα:
<https://www.sofokleousin.gr/i%E2%80%A6-gkafa-ton-eforiakon-esvise-prostimoy-195000-eyro>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 27/07/2019)
19. Ιστοσελίδα: Επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών
<https://www.eea.gr/arthra-eea/akyrosi-apofasis-epivolis-prostimoy-gia-paravasi-kvs/>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 13/09/2019)
20. Ιστοσελίδα: Capital
<https://www.capital.gr/tax/3377187/nea-apofasi-akuronei-paralogismo-tis-eforias-gia-katoiko-exoterikou>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 30/09/2019)
21. Ιστοσελίδα: Capital
<https://www.capital.gr/story/3379125/foroapopseis-29-8-2019>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 18/10/2019)
22. Ιστοσελίδα:
http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2018/1464_en_the/
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 30/10/2019)
23. Ιστοσελίδα: περιοδικού Λογιστικός Ασφαλιστικός Φοροτεχνικός & Νομικός Σύμβουλος,
http://www.e-forosimv.gr/docs/ded_3892_2018.pdf
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 02/11/2019)
24. Ιστοσελίδα:
<https://www.sofokleousin.gr/xaratsi-tekmirion-kai-sta-ix-me-pinakides-voulgarias>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 06/11/2019)
25. Ιστοσελίδα:
https://cdn.sofokleousin.gr/sites/default/files/gr-ded-2019-2417_en_ath-2417_2019.pdf
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 22/11/2019)

26. https://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2019/2402_en_ath/
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 28/11/2019)
27. https://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/ded/2019/2381_en_ath/
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 16/12/2019)
28. <https://www.capital.gr/tax/3357934/apofasi-anasa-tis-ded-gia-ta-merismata-exoterikou>
(ημερομηνία άντλησης πληροφορίας: 11/01/2020)