



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/02/2021

Αριθμός απόφασης: 590

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από **06/10/2020** οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, χρήσης 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 5.092,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 2.546,44 €, ήτοι συνολικό ποσό **7.639,31 €**.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 06/10/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, η προσφεύγουσα προέβη σε δαπάνες ύψους **19.587,95 €** (δέκα (10) τιμολόγια ύψους 10.536,55 € της εταιρείας «.....» και δώδεκα (12) τιμολόγια ύψους 9.051,40 € της εταιρείας «.....»), οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1216/2014, ΠΟΛ 1143/2015, ΠΟΛ 1153/2015 και Ε. 2066/2020, δεδομένου ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

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

1^{ος} λόγος: Είναι αδύνατον να έχουν γίνει μη νόμιμες φορολογικά συναλλαγές με τις δύο ως άνω προμηθεύτριες εταιρείες για αγορές καπνικών προϊόντων, τα οποία έχουν νόμιμη σήμανση λόγω των τελών που τα επιβαρύνουν. Το χρονικό διάστημα των capital controls πλήρωνε κάθε μέρα τοις μετρητοίς τα εμπορεύματα που παραλάμβανε, αλλιώς δε θα της παρέδιδαν τα εμπορεύματα. Είναι αναμενόμενο ότι οι προμηθεύτριες εταιρείες μετά τα capital controls, θα κατέθεσαν τα εν λόγω ποσά στο τραπεζικό σύστημα. Σε κάθε περίπτωση όμως, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα κάτωθι καταθετήρια της, τα οποία κατάφερε να εντοπίσει, με τα οποία κατατέθηκαν στον λογαριασμό της εταιρείας «.....» ποσά για εξόφληση τιμολογίων:

1. Το με α/α 17/19.6.2015 καταθετήριο ύψους 1.200,00 € με το οποίο εξοφλήθηκε το τιμολόγιο ΤΑΓ 204203.
2. Το με α/α 51/22.6.2015 καταθετήριο ύψους 1.960,00 € με το οποίο εξοφλήθηκαν τα τιμολόγια ΤΑΓ 204644 και 204827.
3. Το με α/α 90/23.6.2015 καταθετήριο ύψους 1.200,00 € με το οποίο εξοφλήθηκε το τιμολόγιο ΤΑΓ 205547.

4. Το με α/α 58/24.6.2015 καταθετήριο ύψους 950,00 € με το οποίο εξοφλήθηκε το τιμολόγιο ΤΑΓ 205876.

Συνεπώς, θα πρέπει η προσβαλλόμενη, επικουρικά, να μεταρρυθμιστεί και να εκπέσουν επιπλέον δαπάνες ύψους 5.310,00 €, εφόσον τα συγκεκριμένα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω του τραπεζικού συστήματος.

2ος λόγος: Η διάταξη που θεσπίζει την υποχρεωτική εξόφληση μέσω του τραπεζικού συστήματος κάθε τιμολογίου που η αξία του υπερβαίνει τα 500,00 €, αποσκοπεί καταρχήν στην αποτροπή της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και δευτερευόντως στη διαφάνεια των συναλλαγών και την ενίσχυση του τραπεζικού συστήματος. Σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, και με δεδομένο το μέγεθος και την τυπικότητα των προμηθευτριών εταιρειών, είναι δεδομένο ότι οι συναλλαγές είναι υπαρκτές και τα σχετικά τιμολόγια εξοφλημένα, εφόσον σε αντίθετη περίπτωση, οι εν λόγω προμηθευτές θα είχαν διακόψει την προμήθεια της προσφεύγουσας με εμπορεύματα.

Επειδή με το άρθρο 23, περ. (β') του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων είναι και κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι:

«....

2. [...] Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων

....».

Επειδή εν προκειμένω, οι επίμαχες δαπάνες ύψους **19.587,95 €** κρίθηκαν μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των σχετικών παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τέσσερα (4) καταθετήρια της, ισχυριζόμενη ότι οι επίμαχες δαπάνες που εξοφλούνται μέσω αυτών, ύψους 5.338,00 €, θα πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπιπόμενες.

Επειδή με βάση την ΠΟΛ 1216/2014, η κατάθεση με μετρητά στον τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, θεωρείται ως τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή ωστόσο, από τα προσκομισθέντα καταθετήρια, προκύπτει ότι η κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρείας «.....» έγινε από την ίδια την προμηθεύτρια εταιρεία και όχι από την προσφεύγουσα, γεγονός που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα κατά τη στιγμή της εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών, χρησιμοποίησε μετρητά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 2 του Ν. 4174/2013, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει κατ'αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2014 είναι σαφής, ορίζοντας τη μη έκπτωση των δαπανών άνω των 500€ που δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την τήρηση ή μη μιας σαφώς ορισμένης φορολογικής διάταξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **05/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.κατά της υπ' αριθμόν/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ**.

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

Διαφορά φόρου	5.092,87
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.546,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.639,31

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.