



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1098ε

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 05/07/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με

διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στη, επί της οδού αρ., Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενη υπό του ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή της και της ομόρρυθμου εταίρου, κατά της με αριθμό/07-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθμό/07-06-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05/07/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/07-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 28.924,19 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 14.462,10 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **43.386,29€**.
2. Με την με αριθμό/07-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος **15.886,03 €**.

Δυνάμει της με αριθμό/14-04-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες παροχής συμβουλών ανάπτυξης κάθε είδους αγροτικών εκμεταλλεύσεων» ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό υπόθεσης .../2017 και ημερομηνία 24/08/2018 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος για τις χρήσεις 2015 - 2017 στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. .../2017 πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εξέδιδε ανακριβή, ως προς τη αξία, φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με καταγγελία, το έτος 2017 η προσφεύγουσα, για την εργασία που παρείχε σε παραγωγούς, δεν εξέδιδε τιμολόγια ισόποσα της αξίας που εισέπραττε από

αυτούς για τις δηλώσεις αγροτικών ενισχύσεων (ΟΣΔΕ) που συνέταξε και υπέβαλε για λογαριασμό τους στον ΟΠΕΚΕΠΕ. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 εξέδωσε ανακριβή, ως προς την αξία, 2.592 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. μηχανογραφικά ή χειρόγραφα) με συνολικό ποσό ανακρίβειας 123.675,84 € (καθαρή αξία 99.738,58€ πλέον ΦΠΑ 23.937,26€), για παρεχόμενες υπηρεσίες σύνταξης και υποβολής δηλώσεων αγροτικών ενισχύσεων (ΟΣΔΕ) και της καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. με αριθμό πράξης .../26-9-2018. Κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου η προσφεύγουσα άσκησε εμπρόθεσμα την με αρ. πρωτ./26-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό .../25-02-2019 απορριπτική απόφαση. Στη συνέχεια, κατά της ως άνω απόφασης της Υπηρεσίας μας άσκησε την με αριθμό ΠΡ..../04-04-2019 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας, η οποία απορρίφθηκε επί της ουσίας με την με αριθμό/2022 απόφαση του Γ' Μονομελούς τμήματος του ανωτέρω δικαστηρίου. Κατά της με αριθμό .../2022 απόφασης ασκήθηκε έφεση, η οποία εκκρεμεί προς συζήτηση στο Διοικητικό Εφετείο Λάρισας.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμό .../2019 απορριπτική απόφαση της Δ.Ε.Δ., προέβη στο λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους 2017 με την προσθήκη στα κέρδη και στις φορολογητέες εκροές του συνολικού ποσού ανακρίβειας των φορολογικών στοιχείων που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Στη συνέχεια επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς :

1. Η προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη ερείδεται επί άκυρης εκθέσεως ελέγχου διότι αυτή υπογράφεται μόνο από έναν εκ των δύο διενεργησάντων τον έλεγχο υπαλλήλων.
2. Η προσβαλλομένη εξεδόθη κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι δεν διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος, τόσο στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ώστε να επιβεβαιωθεί ο δεσμευτικός ή μη χαρακτήρας του τιμοκαταλόγου που υποβάλλει κάθε φορολογικό έτος, όσο και ενδεικτικά σε ορισμένους παραγωγούς – πελάτες της, ώστε να αποδειχθεί μετά πάσης βεβαιότητας ότι πράγματι, κατά τον κρίσιμο χρόνο, έλαβε από αυτούς για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της μικρότερες ή μεγαλύτερες κατά περίπτωση αμοιβές σε σχέση με τις αναγραφείσες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
3. Η φορολογική αρχή παρότι έφερε το σχετικό βάρος δεν απέδειξε την ανακρίβεια των συναλλαγών αυτών ούτε σχημάτισε πλήρη και βέβαιη πεποίθηση για την ανακρίβεια, διότι :

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η βλάβη που υφίσταται από την επικαλούμενη παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας είναι αυταπόδεικτη, καθώς εκ της μη υπογραφής του ενός εκ των δύο ελεγκτικών οργάνων τίθεται αυτόματα ζήτημα αμεροληψίας των διενεργησάντων τον έλεγχο οργάνων, αλλά και ζήτημα πληρότητας της έκθεσης από την άποψη της συμπερίληψης σε αυτήν όλων και με ακρίβεια των διαπιστώσεων των δύο ελεγκτικών οργάνων.

Επειδή όπως ήδη έχει κριθεί με την με αριθμό/2022 απόφαση του Γ' Μονομελούς του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας (σκέψη 8), «.... ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος, είναι, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, απορριπτός προεχόντως ως αλυσιτελής, σύμφωνα με την αναφερόμενη στη μείζονα σκέψη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Και τούτο, διότι, κατά τη διάταξη αυτή, όπως η περ. β' αυτής προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του Ν. 3900/2010 (Α' 213) -σκοπός του οποίου, είναι, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών, με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη - για το λυσιτελές της προβολής του λόγου αυτού που αφορά στη διαδικασία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, απαιτείται παράλληλη αναφορά και απόδειξη της βλάβης που τυχόν υπέστη αυτός που την επικαλείται, η οποία (βλάβη) να μην μπορεί να αποκατασταθεί με τρόπο άλλον παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης (βλ. ΣτΕ 2511/2011, 3260/2017), γεγονός, που δεν συντρέχει εν προκειμένω. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, ούτε πολλών μάλλον αποδεικνύει, ότι εξαιτίας της μη υπογραφής της επίδικης έκθεσης ελέγχου από τον ένα εκ των δύο ελεγκτών -ο οποίος σημειωτέον είχε αποχωρήσει κατά τη σύνταξη της από την υπηρεσία- επήλθε σε αυτήν βλάβη, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Η δε επικαλούμενη από την ίδια έλλειψη ακρίβειας και πληρότητας της επίδικης έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει ότι συνέχεται με την προβαλλόμενη παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας».

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα δεν επικαλείται άλλο ειδικό και συγκεκριμένο λόγο παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, πέραν αυτού που ήδη έχει κριθεί με την με αριθμό/2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λάρισας. Επομένως, με βάση τα ως άνω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελής και αβάσιμος.

Ως προς δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, οι ανωτέρω ισχυρισμοί προβλήθηκαν από την προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ./26-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, οι οποίοι δεν έγιναν αποδεκτοί και εκδόθηκε η με αριθμό/25-02-2019 απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκαν όλες οι απαιτούμενες ελεγκτικές διασταυρώσεις, στην δε οικεία έκθεση ελέγχου περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Περαιτέρω κρίθηκε ότι το πλήθος των περιπτώσεων των υποτιμολογημένων φορολογικών στοιχείων με ιδιαίτερα μεγάλες αποκλίσεις από την τιμή του τιμοκαταλόγου που κατατέθηκε στον ΟΠΕΚΕΠΕ είναι πολύ μεγάλης έκτασης, γεγονός που αποδεικνύει πρόθεση της προσφεύγουσας για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή επιπρόσθετα, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίθηκαν από το Δικαστήριο και απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι, ενώ οι επικαλούμενες ένορκες βεβαιώσεις, οι οποίες προσκομίστηκαν για πρώτη φορά με την με αριθμό ΠΡ..../04-04-2019 προσφυγή της και απορρίφθηκαν από το Δικαστήριο για τυπικούς λόγους δε δύνανται να ανατρέψουν το πόρισμα περί της έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και αυτό γιατί πρόκειται για πολύ μικρό αριθμό πελατών (14) σε σχέση με τα ανακριβή φορολογικά στοιχεία (2.592) που εντόπισε ο έλεγχος και δεν αντικρούουν τη βασική διαπίστωση του ελέγχου περί της απόκλισης - υποτιμολόγησης από τον επίσημο τιμοκατάλογο της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ώστε να μεταβάλλουν τα ως άνω κριθέντα από την Υπηρεσία μας, ούτε προβάλλει άλλο ισχυρισμό που να αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί αλυσιτελώς προβάλλονται και κρίνονται απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/07/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/07-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	43.386,29 €	43.386,29 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/07-06-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	0	15.886,03 €	15.886,03 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8051,25 €	0	0

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.