



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 71

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 30/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της
..... - ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /09.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /09.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της – 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:

Με την υπ' αριθ. /09.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο την εκτροφή αγελάδων ελευθέρας βοσκής (κρεατοπαραγωγή), κύριος φόρος ποσού 43.256,29€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 21.628,15€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.453,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 73.337,95€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της ατομικής της επιχείρησης, με την προσθήκη της καθαρής αξίας α) εκατόν εξήντα πέντε (165) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.837,32€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του – ΑΦΜ (με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών), και β) ποσού 30.842,35€, λόγω μη ορθής μεταφοράς δεδομένων αγορών από τα λογιστικά αρχεία στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 09/09/2024 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /27.05.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη εξουσιοδότηση για υπογραφή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έκθεσης ελέγχου.
2. Νομική πλημμέλεια η μετατροπή της εντολής από μερικού ελέγχου σε τακτικού.
3. Παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των ελεγχόμενων χρήσεων λόγω ελέγχου δύο χρήσεων με την ίδια έκθεση.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει ημερομηνία καταχώρισης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ..
5. Πλημμελής και αόριστη η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της φερόμενης γενικής εικονικότητας. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Πραγματικές συναλλαγές. Καλοπιστία.
6. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης λόγω ανύπαρκτης αιτιολογίας.

Ως προς τον 1º, 2º, 3º και 4º προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 3 του ν.4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: «α) Οι αρμοδιότητες που έχουν περιέλθει ή θα περιέλθουν, μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Αρχής, με διατάξεις νόμων ή με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμόδιου Αναπληρωτή Υπουργού ή του Υφυπουργού Οικονομικών στον Γενικό Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε., ισχύουν για τον Διοικητή της Αρχής, εκτός αν ρυθμίζεται διαφορετικά με τον παρόντα νόμο. β) Όλες οι πράξεις του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε., με τις οποίες μεταβιβάσθηκαν αρμοδιότητες ή ανατέθηκαν καθήκοντα ή παρασχέθηκε η εξουσιοδότηση υπογραφής «Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Γ.Γ.Δ.Ε. και ισχύουν, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της Αρχής, εξακολουθούν να ισχύουν ως αντίστοιχες πράξεις του Διοικητή ή «Με Εντολή Διοικητή» για τα αντίστοιχα όργανα της Αρχής μέχρι την ανάκληση ή την τροποποίησή

τους, εκτός και αν ρυθμίζεται διαφορετικά με τον παρόντα νόμο ή αντίκεινται στις διατάξεις αυτού. γ) Όλες οι κανονιστικές αποφάσεις και οι λοιπές πράξεις του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. και των λοιπών οργάνων αυτής, που βρίσκονται σε ισχύ, κατά την έναρξη λειτουργίας της Αρχής εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση από τον Διοικητή ή από τα λοιπά αρμόδια όργανα της Αρχής, των αντίστοιχων κανονιστικών αποφάσεων ή λοιπών πράξεων, που θα εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 6 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται. β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.4174/2013 (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.Δ.356/1974 (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «α/α περίπτωση 12 Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ι. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου... Β. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου... 3) Για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου, τέλους, εισφοράς, προστίμου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, λόγω ακύρωσης αυτών για νομική ή τυπική πλημμέλεια, με βάση δικαστική απόφαση ή απόφαση της Δ.Ε.Δ., ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την καταλογιστική πράξη που ακυρώθηκε... α/α περίπτωση 23 Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.... α/α περίπτωση 26 Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ..., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου,

διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:... στ) τη μορφή του ελέγχου... 3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις... β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος)... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί...».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1197/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4385) καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για φυσικά πρόσωπα που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1386/21.05.2024 απόφασης της Δ.Ε.Δ./ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ., με την οποία ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους (παράλειψη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης) η υπ' αριθ./04.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και αναπέμφθηκε η υπόθεση σε αυτήν προκειμένου να θεραπευτεί η πλημμέλεια. Προς τούτο, συντάχθηκε η από 09/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κατόπιν (απομακρυσμένου) μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./27.05.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υπέγραψε την έκθεση ελέγχου λόγω έλλειψης εξουσιοδότησης. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής εντολής ελέγχου με αριθμό/2020, σε εκτέλεση της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος και εκδόθηκε η υπ' αριθ./04.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που ακυρώθηκε από την Υπηρεσία μας για τυπική πλημμέλεια, ήταν υπόχρεη σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ. Περαιτέρω, σύμφωνα με την με α/α περίπτωση 12 ενότητα Β' παρ. 3 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ εξουσιοδοτήθηκε ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την καταλογιστική πράξη που ακυρώθηκε για νομική ή τυπική πλημμέλεια, με βάση απόφαση της Δ.Ε.Δ., εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης πράξης προσδιορισμού φόρου. Ως εκ τούτου, αρμόδια ελεγκτική αρχή για τη διενέργεια του επανελέγχου είναι η Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και αρμόδιος για την έκδοση της εντολής ελέγχου, τη θεώρηση της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ο Προϊστάμενός της.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει ημερομηνία καταχώρισης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ.. Εντούτοις, αφενός η προσβαλλόμενη πράξη με αριθμό φέρει ημερομηνία έκδοσης την 09^η/09/2024 αφετέρου η καταχώριση στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης αφορά στην ταμειακή βεβαίωση της οφειλής, η οποία δε συμπεριλαμβάνεται στα απαραίτητα στοιχεία που αναγράφονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 38 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1197/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4385).

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η μετατροπή της εντολής για διενέργεια τακτικού ελέγχου αντί μερικού που ήταν η αρχική την καθιστά νομικώς πλημμελή και κατ' επέκταση ο διενεργηθείς έλεγχος είναι μη νόμιμος. Ωστόσο, από ενάρξεως του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), αλλά και του ισχύοντος (Ν.5104/2024) δεν υφίσταται η έννοια του τακτικού ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αυτοτέλειας λόγω ελέγχου δύο χρήσεων με την ίδια έκθεση. Εντούτοις, ο διενεργηθείς έλεγχος αφορά μόνον το φορολογικό έτος 2017.

Εξάλλου, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαδικαστικοί τύποι της έκδοσης της πράξης, δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας η προσφεύγουσα, αφού η τυχόν έκδοση νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού δεν θα είχε επίδραση. Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί τυπικών πλημμελειών στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο και 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «*Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της*

ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, οριζόταν ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣτΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη,

έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 09/09/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, συντάχθηκε κατόπιν της από 22/12/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση με στοιχεία - ΑΦΜ είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες μεταξύ άλλων και την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από την εν λόγω επιχείρηση εκατόν εξήντα πέντε (165) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.837,32€, ως κατωτέρω:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΚGR	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	11/9/2017	Γ136	ΒΡΩΜΗ	2.250	0,20	438,75	57,04
2	12/9/2017	Γ137	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
3	12/9/2017	Γ138	ΣΟΓΙΑ	820	0,51	418,20	54,37
4	12/9/2017	Γ139	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
5	12/9/2017	Γ140	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.160	0,20	432,00	56,16
6	13/9/2017	Γ141	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
7	13/9/2017	Γ143	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
8	13/9/2017	Γ144	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
9	14/9/2017	Γ145	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
10	14/9/2017	Γ146	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
11	14/9/2017	Γ147	ΣΟΓΙΑ	855	0,51	436,05	56,69
12	14/9/2017	Γ148	ΒΡΩΜΗ	2.150	0,20	419,25	54,50
13	15/9/2017	Γ149	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
14	15/9/2017	Γ150	ΣΟΓΙΑ	800	0,51	408,00	53,04
15	15/9/2017	Γ151	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
16	15/9/2017	Γ152	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	400,00	52,00
17	16/9/2017	Γ153	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
18	16/9/2017	Γ154	ΣΟΓΙΑ	750	0,51	382,50	49,73
19	16/9/2017	Γ155	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.180	0,20	436,00	56,68
20	16/9/2017	Γ156	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
21	18/9/2017	Γ157	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
22	18/9/2017	Γ158	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.150	0,20	430,00	55,90
23	18/9/2017	Γ159	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
24	18/9/2017	Γ160	ΒΡΩΜΗ	2.200	0,20	429,00	55,77
25	19/9/2017	Γ161	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
26	19/9/2017	Γ162	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.100	0,20	420,00	54,60
27	19/9/2017	Γ163	ΣΟΓΙΑ	800	0,51	408,00	53,04
28	19/9/2017	Γ164	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	400,00	52,00
29	20/9/2017	Γ165	ΣΟΓΙΑ	860	0,51	438,60	57,02
30	20/9/2017	Γ167	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
31	20/9/2017	Γ168	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.150	0,20	430,00	55,90
32	21/9/2017	Γ169	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
33	21/9/2017	Γ170	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
34	21/9/2017	Γ171	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
35	21/9/2017	Γ172	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
36	22/9/2017	Γ173	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
37	22/9/2017	Γ174	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.100	0,20	420,00	54,60
38	22/9/2017	Γ175	ΒΡΩΜΗ	2.120	0,20	424,00	55,12
39	22/9/2017	Γ176	ΣΟΓΙΑ	750	0,51	382,50	49,73
40	23/7/2017	Γ177	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
41	23/7/2017	Γ178	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
42	23/7/2017	Γ179	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	390,00	50,70
43	23/7/2017	Γ180	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.150	0,20	430,00	55,90
44	25/9/2017	Γ181	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
45	25/9/2017	Γ182	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
46	25/9/2017	Γ183	ΣΟΓΙΑ	855	0,51	436,05	56,69
47	25/9/2017	Γ184	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	409,50	53,24

48	26/9/2017	Γ185	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
49	26/9/2017	Γ186	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.000	0,20	400,00	52,00
50	26/9/2017	Γ187	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
51	26/9/2017	Γ188	ΣΟΓΙΑ	700	0,51	357,00	46,41
52	27/9/2017	Γ189	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
53	27/9/2017	Γ190	ΣΟΓΙΑ	800	0,51	408,00	53,04
54	27/9/2017	Γ191	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.000	0,20	400,00	52,00
55	27/9/2017	Γ192	ΒΡΩΜΗ	2.150	0,20	430,00	55,90
56	28/9/2017	Γ193	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
57	28/9/2017	Γ194	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
58	28/9/2017	Γ195	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	390,00	50,70
59	28/9/2017	Γ196	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
60	29/9/2017	Γ197	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
61	29/9/2017	Γ198	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.100	0,20	420,00	54,60
62	29/9/2017	Γ199	ΒΡΩΜΗ	2.120	0,20	424,00	55,12
63	29/9/2017	Γ200	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
64	30/9/2017	Γ201	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
65	30/9/2017	Γ202	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.150	0,20	430,00	55,90
66	30/9/2017	Γ203	ΣΟΓΙΑ	800	0,51	408,00	53,04
67	30/9/2017	Γ204	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	400,00	52,00
68	2/10/2017	Γ205	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
69	2/10/2017	Γ206	ΣΟΓΙΑ	750	0,51	382,50	49,73
70	2/10/2017	Γ207	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.180	0,20	436,00	56,68
71	2/10/2017	Γ208	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
72	3/10/2017	Γ209	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
73	3/10/2017	Γ210	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.100	0,20	420,00	54,60
74	3/10/2017	Γ211	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
75	3/10/2017	Γ212	ΒΡΩΜΗ	2.200	0,20	429,00	55,77
76	4/10/2017	Γ213	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
77	4/10/2017	Γ214	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
78	4/10/2017	Γ215	ΣΟΓΙΑ	855	0,51	436,05	56,69
79	4/10/2017	Γ216	ΒΡΩΜΗ	2.150	0,20	419,25	54,50
80	5/10/2017	Γ217	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
81	5/10/2017	Γ218	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.100	0,20	420,00	54,60
82	5/10/2017	Γ219	ΣΟΓΙΑ	800	0,51	408,00	53,04
83	5/10/2017	Γ220	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
84	6/10/2017	Γ221	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
85	6/10/2017	Γ222	ΣΟΓΙΑ	820	0,51	418,20	54,37
86	6/10/2017	Γ223	ΒΡΩΜΗ	2.100	0,20	420,00	54,60
87	6/10/2017	Γ224	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.160	0,20	432,00	56,16
88	7/10/2017	Γ225	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
89	7/10/2017	Γ226	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
90	7/10/2017	Γ227	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
91	7/10/2017	Γ228	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
92	9/10/2017	Γ229	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.250	0,19	427,50	55,58
93	9/10/2017	Γ230	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
94	9/10/2017	Γ231	ΣΟΓΙΑ	860	0,51	438,60	57,02
95	9/10/2017	Γ232	ΒΡΩΜΗ	2.250	0,20	438,75	57,04
96	10/10/2017	Γ233	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.200	0,19	418,00	54,34
97	10/10/2017	Γ234	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
98	10/10/2017	Γ235	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
99	10/10/2017	Γ236	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
100	11/10/2017	Γ237	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.300	0,19	437,00	56,81
101	11/10/2017	Γ238	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.200	0,20	440,00	57,20
102	11/10/2017	Γ239	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
103	11/10/2017	Γ240	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	390,00	50,70
104	12/10/2017	Γ241	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
105	12/10/2017	Γ242	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.150	0,20	430,00	55,90
106	12/10/2017	Γ243	ΣΟΓΙΑ	850	0,51	433,50	56,36
107	12/10/2017	Γ244	ΒΡΩΜΗ	2.000	0,20	390,00	50,70
108	13/10/2017	Γ245	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.325	0,19	441,75	57,43
109	13/10/2017	Γ246	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.212	0,20	442,40	57,51
110	13/10/2017	Γ247	ΒΡΩΜΗ	2.212	0,20	442,40	57,51
111	13/10/2017	Γ248	ΣΟΓΙΑ	865	0,51	441,15	57,35
112	14/10/2017	Γ249	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.327	0,19	442,13	57,48

113	14/10/2017	Γ250	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
114	14/10/2017	Γ251	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
115	14/10/2017	Γ252	ΣΟΓΙΑ	860	0,51	438,60	57,02
116	16/10/2017	Γ253	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
117	16/10/2017	Γ254	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.205	0,20	441,00	57,33
118	16/10/2017	Γ255	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.205	0,20	441,00	57,33
119	16/10/2017	Γ256	ΒΡΩΜΗ	2.205	0,20	441,00	57,33
120	16/10/2017	Γ257	ΣΟΓΙΑ	867	0,51	442,17	57,48
121	17/10/2017	Γ258	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.327	0,19	442,13	57,48
122	17/10/2017	Γ259	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.211	0,20	442,20	57,49
123	17/10/2017	Γ260	ΒΡΩΜΗ	2.211	0,20	442,20	57,49
124	17/10/2017	Γ261	ΣΟΓΙΑ	863	0,51	440,13	57,22
125	18/10/2017	Γ262	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.322	0,19	441,18	57,35
126	18/10/2017	Γ263	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.209	0,20	441,80	57,43
127	18/10/2017	Γ264	ΒΡΩΜΗ	2.209	0,20	441,80	57,43
128	18/10/2017	Γ265	ΣΟΓΙΑ	867	0,51	442,17	57,48
129	19/10/2017	Γ266	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.328	0,19	442,32	57,50
130	19/10/2017	Γ267	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.211	0,20	442,20	57,49
131	19/10/2017	Γ268	ΒΡΩΜΗ	2.211	0,20	442,20	57,49
132	19/10/2017	Γ269	ΣΟΓΙΑ	866	0,51	441,66	57,42
133	20/10/2017	Γ270	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.324	0,19	441,56	57,40
134	20/10/2017	Γ271	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
135	20/10/2017	Γ272	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
136	20/10/2017	Γ273	ΣΟΓΙΑ	863	0,51	440,13	57,22
137	21/10/2017	Γ274	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.325	0,19	441,75	57,43
138	21/10/2017	Γ275	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.212	0,20	442,40	57,51
139	21/10/2017	Γ276	ΒΡΩΜΗ	2.212	0,20	442,40	57,51
140	21/10/2017	Γ277	ΣΟΓΙΑ	862	0,51	439,62	57,15
141	23/10/2017	Γ278	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.320	0,19	440,80	57,30
142	23/10/2017	Γ279	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
143	23/10/2017	Γ280	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
144	23/10/2017	Γ281	ΣΟΓΙΑ	867	0,51	442,17	57,48
145	24/10/2017	Γ282	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.325	0,19	441,75	57,43
146	24/10/2017	Γ283	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.210	0,20	442,00	57,46
147	24/10/2017	Γ284	ΒΡΩΜΗ	2.210	0,20	442,00	57,46
148	24/10/2017	Γ285	ΣΟΓΙΑ	864	0,51	440,64	57,28
149	25/10/2017	Γ286	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.324	0,19	441,56	57,40
150	25/10/2017	Γ287	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.211	0,20	442,20	57,49
151	25/10/2017	Γ288	ΒΡΩΜΗ	2.211	0,20	442,20	57,49
152	25/10/2017	Γ289	ΣΟΓΙΑ	865	0,51	441,15	57,35
153	26/10/2017	Γ290	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.322	0,19	441,18	57,35
154	26/10/2017	Γ291	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.209	0,20	441,80	57,43
155	26/10/2017	Γ292	ΒΡΩΜΗ	2.209	0,20	441,80	57,43
156	26/10/2017	Γ293	ΣΟΓΙΑ	866	0,51	441,66	57,42
157	27/10/2017	Γ294	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.323	0,19	441,37	57,38
158	27/10/2017	Γ295	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.211	0,20	442,20	57,49
159	27/10/2017	Γ296	ΒΡΩΜΗ	2.211	0,20	442,20	57,49
160	27/10/2017	Γ297	ΣΟΓΙΑ	865	0,51	441,15	57,35
161	28/10/2017	Γ298	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	2.325	0,19	441,75	57,43
162	28/10/2017	Γ299	ΚΡΙΘΑΡΙ	2.212	0,20	442,40	57,51
163	28/10/2017	Γ300	ΒΡΩΜΗ	2.212	0,20	442,40	57,51
164	28/10/2017	Γ301	ΣΟΓΙΑ	660	0,51	336,60	43,76
165	4/11/2017	Γ302	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ	1.716	0,19	326,04	42,39
ΣΥΝΟΛΑ				309.279		70.837,32	9.208,85

Ειδικότερα, με το υπ' αριθ. πρωτ./ΕΞ2020/28.04.2020 έγγραφό της, η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ ότι πλήθος κτηνοτροφικών επιχειρήσεων της περιοχής Τρικάλων, ανάμεσα στις οποίες και η προσφεύγουσα, πραγματοποίησαν εικονικές συναλλαγές που αφορούσαν αγοραπωλησίες βοοειδών. Συγκεκριμένα μετά από επιτόπιους ελέγχους σε σταβλικές εγκαταστάσεις, που διενήργησαν το χρονικό διάστημα 10/12/2018 έως και 14/12/2018 και 19/11/2019 έως και 21/11/2019 μικτά κλιμάκια ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. και του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών

Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.), καθώς και την εξέταση μαρτύρων και εγγράφων, προέκυψε η συμμετοχή κτηνοτροφικών επιχειρήσεων, νομικών και φυσικών προσώπων, πολλά εκ των οποίων συνδέονται μεταξύ τους με συγγενικές σχέσεις, στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοραπωλησιών βοοειδών. Σύμφωνα μάλιστα με το με το πόρισμα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., η προσφεύγουσα εξέδωσε το με αριθμό 1/08.05.2018 εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς τον εγγονό της (ΑΦΜ), καθαρής αξίας 8.750,00€ για φερόμενη πώληση 125 μόσχων.

Ακολουθώντας, το 1ο ΕΛ.Κ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την από 22/12/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014, λαμβάνοντας υπόψη του εκτεταμένη έρευνα που διενήργησαν τελωνειακές και φορολογικές υπηρεσίες, έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση με στοιχεία - ΑΦΜ, προμηθεύτρια ζωοτροφών των εμπλεκόμενων στο προαναφερθέν κύκλωμα εικονικών αγοραπωλησιών βοοειδών, είναι εκδότρια εικονικών για τους κάτωθι λόγους:

- Η INTERPOL, μετά από αίτημα των αρμόδιων ελληνικών φορολογικών αρχών, ενημέρωσε ότι η απόδοση Α.Φ.Μ. από τη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ και η έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ έγιναν με τη χρήση πλαστών ταυτοτήτων φερόμενου υπηκόου Ρουμανίας, διότι από βάση δεδομένων της INTERPOL BUCHAREST δεν υπάρχει ιδιώτης με αυτά τα στοιχεία, ο αριθμός ταυτότητας που χρησιμοποιήθηκε στη μία περίπτωση ανήκει σε γυναίκα και στην άλλη περίπτωση σε νεαρό άνδρα, που δήλωσε την απώλειά της το 2014.
- Από επιτόπια έρευνα που διενήργησαν τελωνειακές και φορολογικές υπηρεσίες τόσο στη δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού 17 στη ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, όσο και στο δηλωθέν υποκατάστημα επί της οδού 243-245 στον ΚΟΡΥΔΑΛΛΟ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν διαπίστωσαν την ύπαρξη επαγγελματικών εγκαταστάσεων, ενώ περίοικοι, που ερωτήθηκαν σχετικά, δε γνώριζαν την ύπαρξή της.
- Δε διαπιστώθηκε η κατοχή μεταφορικών μέσων ή η απασχόληση προσωπικού.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η εκδότρια επιχείρηση όχι μόνο δεν ήταν σε θέση να συναλλαχθεί εμπορικά, καθώς δε διέθετε εγκαταστάσεις, μεταφορικά μέσα, αποθηκευτικούς χώρους και προσωπικό, αλλά ο - ΑΦΜ δεν υφίστατο καν ως φυσικό πρόσωπο, όπως αποδείχθηκε από την έρευνα των φορολογικών αρχών (απόδοση ΑΦΜ με πλαστή ταυτότητα).

Επιπροσθέτως, από την επισκόπηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στα ακόλουθα:

- Οι ποσότητες που φέρεται να προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα είναι 95.373 κιλά καλαμπόκι, 93.518 κιλά κριθάρι, 87.963 κιλά βρώμη και 32.425 κιλά σόγια και συνολικά 309.279 κιλά.
- Καίτοι εκδίδονται μέχρι και τέσσερα τιμολόγια την ίδια ημέρα, εντούτοις επιμελώς αυτά φέρουν αξία κάτω των 500,00€, ώστε να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο.
- Στο σώμα των τιμολογίων αναγράφεται ο υπ' αριθ. λογαριασμός της Τράπεζας Eurobank. Από το πληροφοριακό Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι ο συγκεκριμένος λογαριασμός «ανοίχτηκε» την 10^η/10/2019, ήτοι μεταγενέστερα δηλαδή της φερόμενης ως ημερομηνίας έκδοσης (εντός του έτους 2017) των υπό κρίση τιμολογίων, γεγονός που σε κάθε περίπτωση ήταν εν γνώσει της προσφεύγουσας.
- Ως μεταφορικό μέσο, στο σώμα των τιμολογίων αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας

..... φορτηγό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσης. Από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων προκύπτει ότι έχουν καταβληθεί τέλη κυκλοφορίας μέχρι και το έτος 2011 (τελευταία πληρωμή 31/10/2010), η δε ατομική μεταφορική επιχείρηση, στην οποία ανήκει το όχημα, υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι και το οικονομικό έτος 2013, ενώ δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο μεταφορικά έγγραφα (φορτωτικές).

- Η προσφεύγουσα δε δήλωσε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ), που αφορούν το έτος 2017, ενώ η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε τη συγκεντρωτική κατάσταση ΜΥΦ, εκπρόθεσμα, στις 08/09/2021 και πάντως μετά τον έλεγχο της Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (για απενεργοποίηση ΑΦΜ) αλλά και τον επιτόπιο έλεγχο των κλιμακίων της ΕΛ.Υ.Τ. στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις της στον Κορυδαλλό (11-6-2021) και τη Θεσσαλονίκη (12-6-2021).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης και η αιτιολογία της πράξης είναι ελλιπής και ανεπαρκής. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τόσο την έναρξη δραστηριότητας από ανύπαρκτο πρόσωπο με τη χρήση πλαστής ταυτότητας και τη λειτουργική ανυπαρξία και αδυναμία της εκδότριας επιχείρησης να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές, όπως αυτές καταγράφονται στα υπό κρίση στοιχεία, όσο και το γεγονός ότι επί των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που φέρουν ημερομηνία έκδοσης από 11/09/2017 έως 4/11/2017 αναγράφεται αριθμός τραπεζικού λογαριασμού που ανοίχτηκε στις 10/10/2019, ήτοι δύο έτη μετά την φερόμενη πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Προς τούτο, επικαλείται α) το από 10/09/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της αυτής, της εκδότριας επιχείρησης και του τριτεγγυητή του (ΑΦΜ), σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχτηκε δύο συναλλαγματικές ποσού 30.000,00€ και 50.000,00€, λήξεως 10/02/2019 και 10/04/2019 αντίστοιχα, οι οποίες δύνατο να εξοφληθούν με κατάθεση σε λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, και β) το από 21/04/2023 έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς, σύμφωνα με το οποίο ο τριτεγγυητής των συναλλαγματικών προέβη σε δύο μεταφορές χρηματικού ποσού 30.000,00€ και 50.000,00€, στις 13/02/2019 και 18/04/2019 αντίστοιχα, από λογαριασμό του στον τραπεζικό λογαριασμό με με δικαιούχο τον Ωστόσο, το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό αφενός δε φέρει βέβαιη χρονολογία (βεβαιώνεται μόνο το γνήσιο της υπογραφής της προσφεύγουσας και του τριτεγγυητή, όχι της εκδότριας επιχείρησης) ούτε έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως οι διατάξεις του Ν.1882/1990 ορίζουν. Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκαν τα τραπεζικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η αιτιολογία της μεταφοράς των ανωτέρω ποσών.

Η δε επικαλούμενη καλοπιστία της ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας, μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, καθώς και περί πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./30.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... – ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./09.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	43.256,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	21.628,15€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.453,51€
Σύνολο φόρου για καταβολή	73.337,95€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.