



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10/02/2025

Αριθμός απόφασης: 227

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 **17/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της – **ΑΦΜ**, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής

προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της από **17/10/2024** 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή αγελάδων ελευθέρας βοσκής (κρεατοπαραγωγής), κύριος φόρος ποσού 12.971.27€ πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 6.485.64€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.556.86€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **22.013.77€**, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της ατομικής της επιχείρησης, λόγω μη ορθής μεταφοράς δεδομένων από τα λογιστικά αρχεία στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 1.626,32€ πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 813,16€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **2.439,48€**, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της ατομικής της επιχείρησης, λόγω μη ορθής μεταφοράς δεδομένων από τα λογιστικά αρχεία στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 17/09/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./21-07-2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αρ.έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής σύμφωνα με την οποία, κτηνοτροφικές επιχειρήσεις των Τρικάλων, ανάμεσα στις οποίες και η προσφεύγουσα, πραγματοποίησαν εικονικές συναλλαγές που αφορούσαν αγοραπωλησίες ανύπαρκτου ζωικού κεφαλαίου.

Η υπ' αρ./21-07-2020 εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε με το υπ' αρ./23-07-2020 έγγραφο και εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου

14 του Ν. 4987/2022, με το οποίο ζήτησε για την ελεγχόμενη χρήση 2018, τα λογιστικά αρχεία, τα παραστατικά εξόφλησης, Υ/Δ για τις εικονικές συναλλαγές, τα οποία δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, στην προβλεπόμενη από το νόμο προθεσμία.

Από προγενέστερο έλεγχο, ο έλεγχος παρέλαβε από τον προηγούμενο ελεγκτή μόνο 2 μπλοκ τιμολογίων πώλησης εκδόσεως των ελεγχόμενων χρήσεων 2016 - 2019.

Επίσης από τον φορολογικό έλεγχο που προηγήθηκε, καταλογίστηκε στην επιχείρηση η παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για διάθεση στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων χρήσεως 2018 και επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00 ευρώ.

Επίσης, καταλογίστηκαν οι παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων χρήσεως 2017 και έκδοσης ενός εικονικού στοιχείου χρήσεως 2018.

Τα λογιστικά βιβλία και τα παραστατικά δαπανών, χρήσεως 2018, η επιχείρηση τελικά τα προσκόμισε στον έλεγχο στις 06-09-2024, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών καταλογιστέων πράξεων.

Κατόπιν ελέγχου των προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι, δεν έγινε ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Η επιχείρηση στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσεως 2018, καταχώρησε τις αγροτικές επιδοτήσεις έτους 2018 που εισέπραξε το 2018 και αφορούσαν το 2018 και δεν καταχώρησε τις επιδοτήσεις που αφορούσαν το 2018 αλλά εισπράχθηκαν το 2019, οι διαφορές στις αγροτικές επιδοτήσεις καταγράφονται παρακάτω:

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		2018		
		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΠΥΛΩΝΑΣ 1	ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	51.668,40	51.668,40	0,00
	ΣΥΜΠΕΡΙΛ. ΕΞΟΛΟΚΛΗΡΟΥ ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	51.668,40	51.668,40	0,00
	ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	26.133,72	26.498,79	365,07
	(+) ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	0,00	33.548,54	33.548,54
	(=) ΠΡΑΣΙΝΕΣ & ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	26.133,72	60.047,33	33.913,61
	ΣΥΜΠΕΡΙΛ. ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΟΣΟ > 12.000	14.133,72	48.047,33	33.913,61
	ΣΥΝΟΛΟ	65.802,12	99.715,73	33.913,61

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (ΚΩΔ. 659 Ε1)	2018		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΠΥΛΩΝΑΣ 1	ΠΡΑΣΙΝΕΣ + ΣΥΝΔΕΔ/ΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ < 12.000 €	12.000,00	12.000,00	0,00
	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	0,00	1.613,85	1.613,85
ΠΥΛΩΝΑΣ 2	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	3.312,50	3.312,50	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	15.312,50	16.926,35	1.613,85

Επίσης, ο έλεγχος επαλήθευσε όλες τις δαπάνες ανεξαρτήτως ποσού και δεν διαπίστωσε ότι η επιχείρηση καταχώρησε στα βιβλία της παραστατικά δαπανών τα οποία δεν εκπίπτουν φορολογικά σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ενώ διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν καταχώρησε δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 26 του Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω προκύπτουν τα ακόλουθα για τη χρήση 2018:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	2018
Ακαθάριστα έσοδα (βάσει δήλωσης)	138.352,22
Ακαθάριστα έσοδα (βάσει ελέγχου)	172.265,83
Καθαρά κέρδη (βάσει δήλωσης)	12.132,64
Καθαρά κέρδη (βάσει ελέγχου)	46.795,19

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αρχικά στον έλεγχο τα λογιστικά της αρχεία χρήσης 2018, τα κέρδη της προσδιορίστηκαν με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και εκδόθηκε το υπ' αρ.Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (βάσει του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024) για τη χρήση 2018 και το οποίο περιείχε όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν, με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2018. Στη συνέχεια, μετά την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος αφού πραγματοποίησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη βάσει των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης και των αγροτικών επιδοτήσεων που υπάγονται σε φόρο, και έτσι η οριστική καταλογιστική πράξη φορολογίας εισοδήματος διαφοροποιήθηκε ως προς την αντίστοιχη προσωρινή πράξη.

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

1.Ουσία αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις– μη λήψη υπόψη ουσιαδών στοιχείων :

-Εσφαλμένη η εικονικότητα του υπ' αρ.εικονικού τιμολογίου πώλησης 125 μόσχων προς τον «....., Α.Φ.Μ.».

- Άγνοια υποχρέωσης δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος των επιδοτήσεων που αφορούσαν το φορολογικό 2018 αλλά εισπράχθηκαν το 2019-Σφάλμα του λογιστή.

-Τα υπ' αρ.τιμολόγια πώλησης προς την εταιρεία «.....,» αξίας με Φ.Π.Α. 9.024,07 ευρώ, ουδέποτε εξοφλήθηκαν, συνεπώς τα ως άνω ποσά δεν έχουν εισπραχθεί από αυτήν ώστε να αποτελέσουν εισόδημα και να φορολογηθούν.

2. Νόμω αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις-Κατά παραβίαση του νόμου θεωρήθηκε το υπ' αριθμ.τιμολόγιο που εξέδωσε εικονικό, ενώ η εξόφλησή του έλαβε χώρα διατραπεζικά.

3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – ανύπαρκτη αιτιολογία έκθεσης ελέγχου και προσβαλλόμενων πράξεων.

4. Παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των ελεγχόμενων χρήσεων- αναμειγνύονται δύο ελεγχόμενες χρήσεις μαζί, 2017 και 2018, στην ίδια έκθεση ελέγχου.

5. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων -εξεδόθησαν πράξεις χωρίς να λάβει χώρα επιτόπιος τακτικός φορολογικός έλεγχος ως ορίζεται στην εντολή ελέγχου.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 17/09/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./21-07-2020 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο παρών έλεγχος αφορά τη μη ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας. Δεν εξετάζεται από τον έλεγχο η εικονικότητα του υπ' αρ.τιμολογίου πώλησης προς τον «....., Α.Φ.Μ., καθώς η εικονικότητα εξετάστηκε σε προγενέστερο έλεγχο. Πέραν τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιλαμβάνουν κύριο φόρο και λοιπές επιβαρύνσεις, ως αποτέλεσμα της διαπιστωθείσας εικονικότητας του αριθμ.....τιμολογίου πώλησης που εκδόθηκε από την προσφεύγουσα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με την εικονικότητα του ως άνω τιμολογίου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, τα υπ' αρ.τιμολόγια πώλησης προς την εταιρεία «.....,», συνολικής αξίας 9.024,07 ευρώ, ουδέποτε εξοφλήθηκαν, γι' αυτό προκειμένου να διεκδικήσει το ως άνω ποσό, κατέθεσε σε βάρος της ως άνω εταιρείας, την από 19-06-2023 και με αριθμό έκθεσης κατάθεσης αγωγή ενώπιον του Ως εκ τούτου, το ως άνω ποσό δεν έχει εισπραχθεί από αυτήν, ώστε να αποτελέσει εισόδημα και να φορολογηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 (*Επισφαλείς απαιτήσεις*) παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «...α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

- (i)έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
- (ii)έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και

(iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Επειδή, σύμφωνα με την Π.Ο.Λ.1056/2.3.2015 «Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» ορίζεται ότι: «Δεδομένου ότι τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και τα οποία επίσης τηρούν απλογραφικά βιβλία δεν τηρούν στα λογιστικά βιβλία τους υπόλοιπα λογαριασμών πελατών, θα παρακολουθούν τις επισφαλείς απαιτήσεις τους εξωλογιστικά, τηρώντας καταστάσεις ανά πελάτη ή χρεώστη και ανά συναλλαγή. Οι καταστάσεις αυτές θα ενημερώνονται κάθε φορά που λαμβάνει χώρα μεταβολή στο υπόλοιπο του επισφαλούς πελάτη και θα είναι διαθέσιμες στη Φορολογική Διοίκηση, όταν αυτές ζητηθούν, συνοδευόμενες από όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη λήψη των κατάλληλων ενεργειών και τον τρόπο υπολογισμού των προβλέψεων.

Σημειώνεται ότι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις των υπόχρεων με απλογραφικά βιβλία υπολογίζονται με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που εφαρμόζονται και στους υπόχρεους που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

Επίσης, με βάση τις νέες ρυθμίσεις, για τον υπολογισμό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται υπόψη και οι απαιτήσεις από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων. Επιπλέον, τονίζεται ότι με τις νεότερες αυτές διατάξεις δεν περιορίζεται η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων σε εκείνες που έχουν προέλθει μόνο από πελάτες αλλά καταλαμβάνει κάθε απαίτηση που δεν εισπράχθηκε ή δεν συμψηφίσθηκε. Για παράδειγμα, επιχείρηση, προκειμένου να κατασκευάσει αποθήκες, έχει συνάψει σύμβαση με κατασκευαστική εταιρεία, στην οποία κατέβαλε προκαταβολή 10.000 ευρώ. Η κατασκευαστική εταιρεία όμως περιήλθε σε παύση πληρωμών και δεν κατασκεύασε τις αποθήκες. Η επιχείρηση αυτή μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της προκαταβολής. Στην αξία της απαίτησης, προκειμένου για τον υπολογισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή υπηρεσίες, καθόσον δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Αντίθετα, λαμβάνονται υπόψη τυχόν επιστροφές ή εκπτώσεις επί των διενεργηθεισών πωλήσεων ή παρασχεθεισών υπηρεσιών. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη απαιτήσεις έναντι πελατών τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού..... 5. Με τις διατάξεις των [παραγράφων 3 και 4](#) του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση: α) καταστεί εισπράξιμη ή β) διαγραφεί. Η απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο, β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Με τις ως άνω διατάξεις προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και ορίζονται σωρευτικά και περιοριστικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης.

Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η

αφερέγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,

β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,

γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. [3588/2007](#)), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών. Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης. Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης.

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερέγγυτητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερέγγυότητα του οφειλέτη.

Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν μπορεί να γίνει διαγραφή αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.....»

Επειδή, εν προκειμένου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά περί τεκμηριωμένης αφερεγγυότητας του πελάτη για να προκύπτει ότι η απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης. Με βάση το ιστορικό των ενεργειών της προσφεύγουσας, σε ότι αφορά τη διεκδίκηση της συγκεκριμένης απαίτησης (με την από 19-06-2023 αγωγή της, που κατατέθηκε στο, στις 03-07-2023 και επρόκειτο να συζητηθεί στις 18-10-2024), η ενδεχόμενη κάλυψη των προϋποθέσεων που τίθεται στο άρθρο 26 του ΚΦΕ και τη σχετική εγκύκλιο, ώστε να αναγνωρισθεί φορολογικά, αυτό θα μπορούσε να λάβει χώρα, υπό προϋποθέσεις, στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων του έτους 2024 και σε καμία περίπτωση στο έτος 2018.

Συνεπώς, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 26 του Ν. 4172/2013 και της εγκυκλίου Πολ. 1056/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα παραδέχεται ότι δεν δήλωσε όλες τις αγροτικές επιδοτήσεις στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους 2018, λόγω άγνοιας, καθώς το λογιστικό κομμάτι το είχε αφήσει στον λογιστή της, ο οποίος δεν δήλωσε τις επιδοτήσεις του έτους 2018 που εισπράχθηκαν στο έτος 2019 και δεν την ενημέρωσε. Επομένως, η μη συμπερίληψη όλων των επιδοτήσεων, στη φορολογική δήλωση του έτους 2018, αποτελούσε σφάλμα και αμέλεια του λογιστή της.

Επειδή, η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο, δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη σχετική ευθύνη που φέρει, για τα λογιστικά της αρχεία και τις εκδιδόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα θα μπορούσε να δηλώσει τις αγροτικές επιδοτήσεις και έπειτα από την έκδοση της εντολής ελέγχου, με τροποποιητική δήλωση.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει 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 1253/92, 3....8/92, 2266/95 & 3333/95).

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: «...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

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 α-ναφέρουν 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 17/09/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται:

«Έλεγχος ύπαρξης επιχορηγήσεων ή επιδοτήσεων.

Η επιχείρηση στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσεως 2018 καταχώρησε αγροτικές επιδοτήσεις ως εξής:

II			II			I		
ΠΙΝΑΚΑΣ ΓΖ'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ								
ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ						ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ		
Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 1	ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	07 1	51668,4	Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 2	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	076		
	ΠΡΑΣΙΝΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	07 2	26133,72	Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 2	ΛΟΙΠΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	077	3312,5	
	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	67 3		Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 2	ΠΡΟΩΡΗ ΣΥΝΤΑΞΙΟΔΟΤΗΣΗ	072		
	ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	07 4		Π Υ Λ Ω Ν Α Σ 2				

ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	207			
ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	5			

Από τις βεβαιώσεις που ανάρτησε στο *taxisnet* ο ΟΠΕΚΕΠΕ η επιχείρηση έλαβε τις παρακάτω επιδοτήσεις:

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ				
Α.Φ.Μ.	Ονοματεπώνυμο	Είδος επιδότησης - ενίσχυσης	Ποσό	Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1 - ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	1.555,48	2017
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	39.484,19	2017
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 2.- ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	3.312,50	2018
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ..	51.668,40	2018
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	26.133,72	2018

Παρατηρούμε ότι η επιχείρηση δήλωσε τις αγροτικές επιδοτήσεις έτους 2018 που εισέπραξε το 2018, ενώ αυτές έτους 2017 δηλώθηκαν στην τροποποιητική δήλωση του 2017, καθότι στην αρχική δήλωση δεν είχαν δηλωθεί.

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ - ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ				
Α.Φ.Μ	Ονοματεπώνυμο	Είδος επιδότησης - ενίσχυσης	Ποσό	Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	1.613,85	2018
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	365,07	2018
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	33 548,54	2018
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 2.- ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	40 670,30	2019
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	46.836,76	2019
.....		ΠΥΛΩΝΑΣ 1.- ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	23.455,20	2019

Παρατηρούμε ότι η επιχείρηση δεν δήλωσε τις αγροτικές επιδοτήσεις έτους 2018 που εισέπραξε το 2019, ενώ αυτές έτους 2019 δηλώθηκαν στη δήλωση του 2019.

Οπότε, οι διαφορές στις αγροτικές επιδοτήσεις καταγράφονται παρακάτω:

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		2018		
		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΠΥΛΩΝΑΣ 1	ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	51.668,40	51.668,40	0,00

	ΣΥΜΠΕΡΙΛ. ΕΞΟΛΟΚΛΗΡΟΥ ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	51.668,40	51.668,40	0,00
	ΠΡΑΣΙΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	26.133,72	26.498,79	365,07
	(+) ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	0,00	33.548,54	33.548,54
	(=) ΠΡΑΣΙΝΕΣ & ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ	26.133,72	60.047,33	33.913,61
	ΣΥΜΠΕΡΙΛ. ΣΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΟΣΟ > 12.000	14.133,72	48.047,33	33.913,61
	ΣΥΝΟΛΟ	65.802,12	99.715,73	33.913,61

ΑΓΡΟΤΙΚΕΣ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (ΚΩΔ. 659 Ε1)		2018		
		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΠΥΛΩΝΑΣ 1	ΠΡΑΣΙΝΕΣ + ΣΥΝΔΕΔ/ΝΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ < 12.000 €	12.000,00	12.000,00	0,00
	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	0,00	1.613,85	1.613,85
ΠΥΛΩΝΑΣ 2	ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΩΝ	3.312,50	3.312,50	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	15.312,50	16.926,35	1.613,85

Οι παραπάνω διαφορές θα ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο στον προσδιορισμό των κερδών της επιχείρησης.....»

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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αυτοτέλειας λόγω ελέγχου δύο χρήσεων με την ίδια έκθεση. Εντούτοις, ο διενεργηθείς έλεγχος αφορά μόνο το φορολογικό έτος 2018, άρα ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 "Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης"

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 έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, «Φορολογικός έλεγχος» ορίζεται ότι: “ 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:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου....Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται”.

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 30 του ΚΦΔ, «Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι: «1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. 2. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού...»

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στην εντολή ελέγχου. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δύναται να πραγματοποιήσει τον έλεγχο κατά την κρίση της, είτε από τα γραφεία της, είτε επιτόπια στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, ακόμα και εάν η εντολή ελέγχου αναφέρει τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή πρόστιμα επί του κύριου φόρου με τις προσβαλλόμενες πράξεις, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), αντί εκείνων του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι οι παραβάσεις ανάγονται σε έτος που εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4987/22 και ως εκ τούτου οι διατάξεις του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Άρα με την παρούσα απόφαση, τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της – **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	12.971,27€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/22	6.485,64€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.556,86€
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.013,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	1.626,32€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/22	813,16€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.439,48€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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.