



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/02/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1660

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στον,, β) της, ΑΦΜ, κατοίκου ατομικά και με την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου και διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω εταιρείας και γ) του, ΑΦΜ, κατοίκου ατομικά και με την ιδιότητά του ως αντιπροέδρου της ανωτέρω εταιρείας κατά: α) της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και γ) τις από2016 Εκθέσεις Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, β) της και γ) του, 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.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 313.849,41€.

Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 159.832,94 € (εκ των οποίων ποσό 55.216,47 € αφορούσε ποσό φόρου που επιστράφηκε αδικαιολόγητα) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 191.799,52 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψε συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αριθ./2014 εντολής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ.2014 πληροφορικού δελτίου και της από2014 έκθεσης του

Το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ, τα εκδοθέντα τιμολόγια της οποίας κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ήταν και αυτή της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα διατηρεί ξενοδοχειακή μονάδα στην παραλία στην και επέλεξε την για την εκτέλεση ορισμένων εργασιών στα πλαίσια ανακαίνισης που πραγματοποίησε κατά το έτος 2008. Για τις εν λόγω εργασίες εκδόθηκαν τρία τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 550.613,00€. Τα ως άνω τρία τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπεία αυτού, κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή, επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές και επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε το ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων χωρίς να το δικαιούται.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παράβαση νόμου – αντιφάσεις ελέγχου. Από όλα τα στοιχεία αποδεικνύεται πλήρως ότι η εταιρεία παρείχε κατά την κρίσιμη περίοδο, χρήση 2008, υπηρεσίες κατασκευής έργων ξηρής δόμησης γυψοσανίδων κλπ ήτοι τις εργασίες που περιγράφονται στα επίδικα τιμολόγια και αδικαιολόγητα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ουδέποτε άσκησε τις δραστηριότητες αυτές.
- Ύπαρξη καλής πίστης. Η αποπληρωμή των τιμολογίων έγινε με καταβολές μέσω του τραπεζικού συστήματος. Περαιτέρω, θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν ότι κατά την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθ.2009 αίτησης για επιστροφή ΦΠΑ, υποβλήθηκε και επιμέτρηση των πραγματοποιηθεισών εργασιών η οποία ελέγχθηκε και βρέθηκε αληθής.
- Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 6 ν.2523/1997 αναφορικά με το επιβληθέν πρόστιμο.
- Εσφαλμένος προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ.
- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου. Η υπ' αριθ. σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε το 2015, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που συμπληρώθηκε στις 31/12/2014.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....»*.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»*

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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. 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 'Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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. 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008 έλαβε τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 550.613,00 €. Αναλυτικότερα, έλαβε τα εξής: α) υπ' αριθ.2008 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 260.000,00 € πλέον ΦΠΑ 49.400,00 €, β) υπ' αριθ.2008 Τ.Π. καθαρής αξίας 160.613,00 € πλέον ΦΠΑ 30.516,47 € και γ) υπ' αριθ.2008 Τ.Π. καθαρής αξίας 130.000,00 πλέον ΦΠΑ 24.700,00 €. Τα ως άνω τιμολόγια εκδόθηκαν για εργασίες που φέρεται να παρείχε η εκδότρια στην προσφεύγουσα και οι οποίες αφορούσαν τοποθέτηση γυψοσανίδων, έργων ξηράς δόμησης καθώς και πώληση υλικών για την ολοκλήρωση των ως άνω εργασιών.

Επειδή η ως άνω εκδότρια σύμφωνα με την από2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του:

- ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις εργασίες ξηράς δόμησης

- η μόνη δραστηριότητα που είχε ήταν η κατασκευή μεταλλικών επίπλων και ειδικότερα μεταλλικών κρεβατιών. Αυτό επιβεβαιώνεται κατ' αρχήν από τη μαρτυρία της που διετέλεσε διαχειρίστρια της ως άνω εταιρείας από ενάρξεως μέχρι και τις2007, αλλά και από το με αρ. πρωτ.2009 υπόμνημα του μετέπειτα διαχειριστή Περαιτέρω, τα ως άνω επιβεβαιώνονται και από την υπ' αριθ.2010 υπεύθυνη δήλωση του, λογιστή, αλλά και την υπ' αριθ.2010 υπεύθυνη δήλωση του, υπαλλήλου της επιχείρησης για μικρό χρονικό διάστημα κατά το κρίνόμενο έτος 2008.

- το προσωπικό που φέρεται να απασχολούσε δεν μπορούσε σε καμία περίπτωση να πραγματοποιήσει εργασίες αντίστοιχες του όγκου και του ύψους που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Άλλωστε με βάση τη μαρτυρία του σύμφωνα με το υπ' αριθ.2011 υπόμνημά του, η εταιρεία είχε πραγματοποιήσει στο χώρο του κάποιες μικρής έκτασης υποτυπώδεις εργασίες, οι οποίες ολοκληρώθηκαν πλημμελώς και από τις οποίες συμπεράνε ότι το προσωπικό δεν ήταν εξειδικευμένο.

- δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για καμία χρήση από ενάρξεως.

- εκτός από τα εικονικά εξέδωσε και πλαστά φορολογικά στοιχεία.

- είχε ήδη εγκαταλείψει την έδρα της σε ημερομηνία πρότερη της2009

- το πρόσωπο το οποίο ενεπλάκη στην έναρξη της εταιρείας και διαχειριζόταν σύμφωνα με τις μαρτυρίες των εμπλεκόμενων τη λειτουργία της εταιρείας στην πράξη ήταν ο, ο οποίος είναι εμπλεκόμενος σε πληθώρα εταιρειών που εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια. Ομοίως, εμπλεκόμενος στην έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ήταν και ο, ο οποίος όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση συνεργαζόταν με τον για την έκδοση και διακίνηση των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές. Προς τούτο, επικαλούνται ότι:

α) συνέταξαν και υπέγραψαν το από2008 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Εκτέλεσης Έργου» με την , το οποίο κατατέθηκε στις2008 στη Δ.Ο.Υ. και έλαβε αριθμό Με το ως άνω συμφωνητικό ανατέθηκαν συγκεκριμένες εργασίες και συμφωνήθηκαν οι όροι της αμοιβής καθώς και η αποπεράτωση των εργασιών στις 31/05/2008. Ακολούθως, στις 29/05/2008, συνετάγη Συμπληρωματικό Συμφωνητικό, βάσει του οποίου δίδεται παράταση ολοκλήρωσης του έργου μέχρι την 25/06/2008.

β) Τα εκδοθέντα τιμολόγια για τις ως άνω εργασίες εξοφλήθηκαν, με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στην Τράπεζα με τις ακόλουθες δίγραμμες επιταγές, σε διαταγή της εταιρείας

α/α	Αριθμός Επιταγής	Ημερομηνία έκδοσης	Τράπεζα	Ποσό
1		2008	.....	100.000,00
2		2008	.....	150.000,00
3		2008	.....	12.500,00
4		2008	.....	12.500,00
5		2008	.....	100.000,00
6		2008	.....	100.000,00
7		2008	.....	100.613,00
8		2009	.....	6.000,00
9		2009	.....	6.000,00
10		2009	.....	12.000,00
11		2009	.....	12.000,00
12		2009	.....	12.000,00
13		2009	.....	12.000,00
14		2009	.....	11.816,47
ΣΥΝΟΛΟ				647.429,47

γ) Υπέβαλαν την με αρ. πρωτ.2009 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. για επιστροφή ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/08/2008-31/12/2008, ποσού 299.021,26 €, η οποία και έγινε αποδεκτή και επεστράφησαν τα χρήματα με τα ΑΦΕΚ και/2009 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Στην ως άνω αίτηση, μεταξύ άλλων, συμπεριελήφθη τα υπ' αριθ.2008 και2008 Τιμολόγια της και περαιτέρω συνυποβλήθηκε, όπως οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται και επιμέτρηση των εργασιών που εκτελέστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 01/08/2008 έως και 31/12/2008.

Επειδή από τα προσκομισθέντα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία, τα οποία δεν είναι νέα, καθώς είχαν προσκομισθεί και αξιολογηθεί από την φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου, διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

α) Αναφορικά με τα συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας, δεν δύναται αυτά να αξιολογηθούν, καθόσον δεν αποδεικνύουν από μόνα τους την εκτέλεση των φερόμενων ως πραγματοποιηθεισών εργασιών και ενδέχεται να συντάχθηκαν προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις επίμαχες συναλλαγές.

β) Σε ότι αφορά τις προαναφερόμενες επιταγές με τις οποίες εξοφλήθηκαν τα κρινόμενα τιμολόγια διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

β1) Οι επιταγές με αρ.2008 ποσού 100.000,00 €,2008 ποσού 100.000,00 € και2008 ποσού 100.613,00 € εισπράχτηκαν από τηνσε κατάσταση της Τράπεζας στα Από έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ηκατά τη χρήση 2008 ήταν υπάλληλος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με την υπ' αριθ.2009 Οριστική Δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που υπέβαλε η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, η εισπράχασα τις ως άνω επιταγές, συνολικού ύψους 300.613,00 €, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις με αρ. πρωτ.2016 έγγραφες απαντήσεις επί της υπ' αρ.2016 πρόσκληση της φορολογικής αρχής. Στο ως άνω έγγραφο, αναφέρει ότι εισέπραξε τις επιταγές για λογαριασμό του εργοδότη της (ήτοι της προσφεύγουσας εταιρείας) και με τα χρήματα αυτά πραγματοποίησε πληρωμές στο συνεργείο που εκτελούσε τις εργασίες, βάσει κατάστασης που εστάλει με φαξ από τον Κο (διαχειριστή της), αφού πρώτα είχε ελέγξει τα χαρτιά ασφάλισης του προσωπικού του ως άνω συνεργείου. Ωστόσο, από την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. που υπέβαλε μέσω ίντερνέτ ηφέρεται κατά το κρινόμενο έτος 2008 να απασχολήσε δέκα (10) εργαζόμενους με συνολικές ετήσιες ακαθάριστες αποδοχές ύψους 46.009,91 €. Ως εκ τούτου, το ποσό των 300.613,00 € δεν αντιστοιχεί σε καμία περίπτωση σε αμοιβές του απασχολούμενου από τηνπροσωπικού. Κατά δεύτερο λόγο, στα σχετικά συμφωνητικά που υπεγράφησαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων, δεν υπάρχει κανένας όρος που να ορίζει αντίστοιχο τρόπο διενέργειας πληρωμών. Τέλος, για την επίρρωση των ισχυρισμών της, η κυρία, αλλά και οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως καταστάσεις απασχολούμενου προσωπικού, καταστάσεις ημερομισθίων, εξοφλητικές αποδείξεις, τυχόν αλληλογραφία με την οποία να δίνεται η σχετική εξουσιοδότηση για την είσπραξη των επιταγών και την πληρωμή του προσωπικού. Συνεπώς, οι προβαλλόμενοι με το ανωτέρω έγγραφο ισχυρισμοί, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

β2) Οι επιταγές με αρ.2008 ποσού 150.000,00 και2008 ποσού 100.000,00 € εξοφλήθηκαν ομοίως σε κατάσταση της Τράπεζαςστατης

β3) Οι επιταγές με αριθμούς2009,2009,2009,2009,2009,2008,2008,2009 και2009 συνολικής αξίας 96.816,47 € εισπράχτηκαν στην Αττική δηλαδή ήταν οι μόνες επιταγές που εξοφλήθηκαν σε τραπεζικά καταστήματα εκτός Όπως, ορθώς επισημαίνεται από την φορολογική αρχή, το ως άνω ποσό που εισπράχθηκε με επιταγές εκτός, αντιστοιχούσε με ακρίβεια στο ποσό του ΦΠΑ των

επίμαχων τριών τιμολογίων που εκδόθηκαν προς την προσφεύγουσα, μετά την αφαίρεση του ποσού των 7.800,00 € που αφορούσε παρακρατηθέντα φόρο 3% επί του τιμολογίου2008 καθαρού ποσού 260.000,00 € τον οποίο απέδωσε η προσφεύγουσα.

γ) Σε ότι αφορά την επικαλούμενη από τους προσφεύγοντες επιμέτρηση των πραγματοποιηθεισών εργασιών, σύμφωνα με την από2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι: «...η πιστοποίηση των εργασιών που υπεβλήθη στην υπηρεσία μας κατά την επιστροφή ΦΠΑ, υπογράφεται από την εταιρείαΑΦΜ, η οποία έχει αναλάβει με σύμβαση έργου την κατασκευή του συνόλου των εργασιών που απαιτούνται για την ανακαίνιση δωματίων σε μία εργολαβία ύψους 3.104.000€ στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η κατασκευή γυψοσανίδων. Η επιμέτρηση ως προς τα τιμολόγια της δεν έγινε με υπογραφή μηχανικού όπως προβλέπει το συμφωνητικό. Από το φάκελο ελέγχου της παραπάνω επιστροφής δεν προκύπτει πιστοποίηση ότι οι παραπάνω εργασίες εκτελέστηκαν βάσει αναλυτικής επιμέτρησης από επιβλέποντα μηχανικό όπως προβλέπεται και από το ιδιωτικό συμφωνητικό των συμβαλλομένων μερών («Η συνολική αμοιβή θα συνδυάζεται πάντα με αναλυτικό τεύχος επιμετρήσεων του επιβλέποντος μηχανικού»)). Ως εκ τούτου και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι από το συνολικό ποσό των εκδοθεισών επιταγών ύψους 647.429,47 €, ποσό 300.613,00 € επέστρεψε αποδεδειγμένα στην προσφεύγουσα, ενώ ποσό 250.000,00 € εισπράχθηκε στατης, ήτοι πλησίον της έδρας αυτής. Το δε απομείναν ποσό των 96.816,47 €, όπως εκτενώς αναλύθηκε πιο πάνω, το οποίο σημειωτέον ήταν το μόνο ποσό που εισπράχθηκε εκτός, κάλυπτε επακριβώς το ποσό του ΦΠΑ των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, επί των ως άνω διαπιστώσεων, οι προσφεύγοντες διατείνονται ότι εφόσον η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων τιμολογίων ανήλθε σε 550.613,00 € ενώ το ποσό που εισπράχθηκε από την υπάλληλό τουςπεριορίζεται σε 300.313,00 €, συνάγεται ότι η διαφορά του ποσού των 250.000,00 € αποδεικνύει τη μη εικονικότητα της συναλλαγής που αντιστοιχεί στο ποσό αυτό.

Επειδή ωστόσο η ελεγκτική αρχή επικαλείται κρίσιμα στοιχεία από τα οποία προκύπτει η ανυπαρξία του συνόλου των επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, επί των Δελτίων Αποστολής (Δ.Α.2008,2008,2008,2008,2008 και2008) με τα οποία φέρεται να μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα, αναγράφεται ως όχημα μεταφοράς το υπ' αριθ.αυτοκίνητο, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση «.....». Στην ως άνω εταιρεία, έχουν καταλογισθεί από τοπαραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας στις χρήσεις 2007 και 2008. Πέραν αυτού, τοαπέστειλε τα με αρ. πρωτ. Εμπ.2011 και Εμπ.2011 έγγραφα, ζητώντας από τις ναυτιλιακές εταιρείεςκαι, οι οποίες εκτελούσαν κατά το έτος 2008 το δρομολόγιο Πειραιάς –, να γνωστοποιήσουν εάν σε κάποιο δρομολόγιό τους τις ημερομηνίες που αναφέρονται στα Δελτία Αποστολής ταξίδεψε το υπ' αριθ.

.....ΦΙΧ. Και οι δύο ναυτιλιακές εταιρείες απάντησαν αρνητικά. Ως εκ τούτου, εφόσον αποδεικνύεται ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων με τα επίμαχα δελτία αποστολής, και περαιτέρω ομοίως δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο η πραγματοποίηση των περιγραφέντων στα φορολογικά στοιχεία εργασιών, οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και συνεπώς δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη εικονικότητας των συναλλαγών μέχρι το ύψος του ποσού των 250.000,00 €.

Επειδή, η επίκληση της καλής πίστης αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου, εφόσον αποδείχτηκε η ανυπαρξία της συναλλαγής δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),

β),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)»

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «Για

παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ των επίμαχων φορολογικών και περαιτέρω δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την οριζόμενη στα ανωτέρω δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην επιβολή του Προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 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. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο κύριος και πρόσθετος φόρος που προσδιορίστηκαν λόγω της ανακρίβειας, στην κοινοποιηθείσα με αριθμό2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν με βάση

τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 καθώς και του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως αυτές ίσχυαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν....*» και με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή στο άρθρο 87 του ν. 4316/2014 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή κατόπιν με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης

πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2014, καθόσον η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου εκδόθηκε μέσα στο έτος 2015 και όχι μέχρι τις 31/12/2014. Σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 η διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία ήτοι 31/12/2014. Ωστόσο, η σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε εντός του έτους 2014 και όχι το 2015, όπως λανθασμένα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες. Ειδικότερα, η υπ' αριθ.εντολή (αντίγραφο της οποίας περιλαμβάνεται στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στις2014. Συνεπώς, εφόσον η οικεία εντολή εκδόθηκε πριν τις 31/12/2014, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2008 δεν έχει υποπέσει, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, σε παραγραφή και ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι από2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Συνεπώς, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2016 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, β) της με ΑΦΜκαι γ) του, με ΑΦΜκαι την επικύρωση της υπ' αριθ.2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008 και της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Α. ΦΠΑ

Διαφορά ΦΠΑ (ως οικεία πράξη)	104.616,47
Πλέον ποσού που επεστράφη αδικαιολόγητα	55.216,47
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	191.799,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	351.632,46

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

Ποσό προστίμου: 313.849,41 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.