



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/02/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1659

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 κατάθεσης 2016 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 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009 και β) της από 2016 Έκθεσης Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου Εισοδήματος 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 κατάθεσης 2016 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 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 265.329,23 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 318.395,08 €.

Η ανωτέρω πράξη 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 από 2014 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 και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, με την έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα πράξη.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της ανωτέρω πράξης 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 κείμενων διατάξεων αναφορικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων κατά τη χρήση 2008.
- 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 από 2014 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 τις 2007, 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 κρινόμενο 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 της 2009

- το πρόσωπο το οποίο ενεπλάκη στην έναρξη της εταιρείας και διαχειριζόταν σύμφωνα με τις μαρτυρίες των εμπλεκομένων 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 από 2008 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Εκτέλεσης Έργου» με την , το οποίο κατατέθηκε στις 2008 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 και 2008 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 € και 2008 ποσού 100.613,00 € εισπράχτηκαν από την σε κατάστημα της Τράπεζας στα Από έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι η κατά 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 η φέρεται κατά το κρινόμενο έτος 2008 να απασχόλησε 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 την προσωπικού. 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 και 2008 ποσού 100.000,00 € εξοφλήθηκαν ομοίως σε κατάστημα της Τράπεζας στα

β3) Οι επιταγές με αριθμούς2009,2009, 2009, 2009, 2009, 2008, 2008, 2009 και 2009 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 τιμολογίου 2008 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 από 2016 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 εταιρεία ΑΦΜ , 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 στα , 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 τους περιορίζεται 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 και 2008) 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 το παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας στις χρήσεις 2007 και 2008. Πέραν αυτού, το ΣΔΟΕ Αττικής απέστειλε τα με αρ. πρωτ. Εμπ. 2011 και Εμπ. 2011 έγγραφα, ζητώντας από τις ναυτιλιακές εταιρείες και , οι οποίες εκτελούσαν κατά το έτος 2008 το δρομολόγιο Πειραιάς – , να γνωστοποιήσουν εάν σε κάποιο δρομολογίο 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 σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.

β)

γ)

δ)

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή εν προκειμένω η διαπιστωθείσα στη χρήση 2008 παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδρά στο κύρος των βιβλίων καθιστώντας αυτά ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

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 αριθμό 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 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 όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006): «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

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 84 του ν. 2238/1994 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. στις 2014. 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 η από 2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη. Συνεπώς, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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 κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας «..... », με ΑΦΜ , β) της με ΑΦΜ και γ) του , με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Διαφορά φόρου εισοδήματος (ως οικεία πράξη)	265.329,23
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	318.395,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	583.724,31

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.