



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22.09.2020

Αριθμός απόφασης: 1792

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ εδρευούσης στον, νομίμως εκπροσωπούμενης, και β) του διαχειριστή και ομορρύθμου εταίρου της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας:

- της αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013,
 - της αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014,
 - της αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015,
 - της αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016,
 - της αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2017-30.06.2017
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 4.02.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και του, διαχειριστή και ομορρύθμου εταίρου της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, 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:

α)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013 ο έλεγχος καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 59.158,28 ευρώ, πλέον πρόσθετους φόρους ύψους 60.240,88 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 119.399,16 ευρώ.

β)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014 ο έλεγχος καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 144.376,86 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 43.313,05 ευρώ, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 151.485,26 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 339.175,17 ευρώ.

γ)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015 ο έλεγχος καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 137.172,79 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 41.151,84 ευρώ, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 164.778,76 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 343.103,39 ευρώ.

δ)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2016-

31.12.2016 ο έλεγχος καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 107.323,84 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 53.661,92 ευρώ, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 357.741,02 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 518.726,78 ευρώ.

ε)Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2017-30.06.2017 ο έλεγχος καταλόγισε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 10.781,53 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 5.390,76 ευρώ, ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 387.045,67 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 403.217,96 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 29.11.2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./31.07.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια της έκδοσης της με αριθ./8.03.2018 εντολής που αφορούσε τον έλεγχο δοθείσας επιστροφής ΦΠΑ του 3ου τριμήνου του 2017 (4ος, 5ος, 6ος).

Αιτία της επέκτασης της αρχικής εντολής από 1.01.2013-30.06.2017 αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ./27.07.2018 δελτίου πληροφοριών της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), σύμφωνα με το οποίο υφίσταται πληροφορία-καταγγελία ότι η ομόρρυθμη εταιρεία «.....» εμπλέκεται σε έκδοση και λήψη πλαστών εικονικών τιμολογίων και για το λόγο αυτό πρέπει να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες. Σημειώνεται δε ότι στις 29.05.2019 εστάλη νέο δελτίο πληροφοριών από την ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., με το οποίο περιήλθε στη Φορολογική Αρχή πληροφορία-καταγγελία για την ως άνω εταιρεία αναφορικά με φοροδιαφυγή και συναλλαγή πολλών εικονικών τιμολογίων, ειδικότερα αναφερόταν σε κυκλώματα αθίγγανων και αλλοδαπών που συλλέγουν σκράπ και τροφοδοτούν επιχειρήσεις. Ο έλεγχος απέστειλε τις με αριθ. πρωτ./17.04.2018,/27.04.2018,/1.08.2018,/13.08.2018,/13.08.2018,/25.02.2019 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε με συνέπεια να της επιβληθεί πρόστιμο μη προσκόμισης του ν.4308/2014. Στη συνέχεια η επιχείρηση προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων τα οποία κρίθηκαν ανεπαρκή για τη διεξαγωγή του ελέγχου, ενώ σε δεύτερο χρόνο προσκομίστηκαν κάποια επιπλέον στοιχεία σε φωτοαντίγραφα, των οποίων ζητήθηκαν τα πρωτότυπα που όμως ποτέ δεν προσκομίστηκαν.

Ο έλεγχος σημειώνει ότι για τα έτη 2013-2014-2016-2016 και 2017 πλην το β' τρίμηνο, εκτός από τα βιβλία δεν προσκομίστηκαν παραστατικά, αγορών – πωλήσεων με ΦΠΑ (είχαν προσκομιστεί κάποια κλασέρ, όχι το σύνολο που αφορούν πωλήσεις και αγορές 39α που δεν επηρεάζουν το ΦΠΑ), ούτε μητρώα παγίων το κόστος κτήσης των οποίων αποτελεί το μεγαλύτερο μέρος της επιστροφής, ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθής μεταφοράς των παραστατικών καθώς δεν υπήρχαν ούτε εγγραφές βιβλίων. Στις 28.06.2019 διενεργήθηκε

επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα δυνάμει της αριθ./31.07.2018 εντολής ελέγχου, όπου συντάχθηκε πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης των υφιστάμενων παγίων και δόθηκε νεότερη πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων από 1.01.2013-30.06.2017. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των προσωρινών αποτελεσμάτων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων. Κατόπιν λήψης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης σε ακρόαση υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./14.10.2019 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της και την με αριθ. πρωτ./14.10.2019 αίτηση με την οποία κατέθεσε συμπληρωματικά στοιχεία, με συνέπεια να ληφθούν υπόψη του ελέγχου, ενώ η μη προσκόμιση του συνόλου των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων και πάλι δυσχέρανε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στη συνέχεια με την αριθ./4.11.2019 υποβληθείσα αίτηση προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων, τα οποία αν και κατατέθηκαν εκπρόθεσμα ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση του νόμου – αναρμοδιότητα φορολογικού οργάνου. Η εξουσία του οργάνου οριοθετείται αποκλειστικά από το περιεχόμενο της εντολής ελέγχου, εν προκειμένω η χρονική διάρκεια του ελέγχου έληξε 31.12.2018 δίχως να τροποποιηθεί η εντολή ελέγχου και να παραταθεί η διάρκειά του, ως εκ τούτου οι οριστικές πράξεις εκδόθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα ήταν αναρμόδια.
- Αοριστία έκθεσης ελέγχου – παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατά άρθρο 64 ν.4174/2013 για σαφής, ειδική και επαρκή αιτιολογία – παντελής έλλειψη ανταπόδειξης.
- Μη νόμιμη απόρριψη τιμολογίων που προσκομίσθηκαν.
- Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «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 επανεξέτασης 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. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σχετικά με τις 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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση 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 χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

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

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

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

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό πλήρους ή μερικός ελέγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.».

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της Διοικητικής Πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07.04.2014) κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς Ενέργεια» αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός εύλογου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το άρθρο 25 παρ. 4 του ν.4174/2013 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβαση της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αρχικά εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η με αριθ./8.03.2018 εντολή ελέγχου που αφορούσε τον έλεγχο δοθείσας επιστροφής Φ.Π.Α. του 3ου τριμήνου του 2017, η οποία στη συνέχεια επεκτάθηκε για το χρονικό διάστημα από 1.01.2013-30.06.2017, λόγω λήψης του με αριθ. πρωτ./27.07.2018 δελτίου πληροφοριών της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.

Επειδή, η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται από τη συνεργασία με τον ελεγχόμενο, το είδος του ελέγχου, τον όγκο των δεδομένων και το πλήθος των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργηθούν. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις αριθ./17.04.2018,/27.04.2018,/1.08.2018,/13.08.2018,/13.08.2018,/25.02.2019 προσκλήσεις προσκόμισης λογιστικών αρχείων με αποτέλεσμα να δυσχεράνει την διαδικασία του ελέγχου. Εξαιτίας της μη ανταπόκρισης της επιχείρησης στις ανωτέρω προσκλήσεις επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 1.000,00 ευρώ με την αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα καθυστέρησε να προσκομίσει τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα μετά τη λήψη των προσωρινών αποτελεσμάτων έθεσε στη διάθεση της

Φορολογικής Αρχής μέρος των βιβλίων και στοιχείων στις 14.10.2019 και στις 4.11.2019, τα οποία ωστόσο έγιναν δεκτά και αξιολογήθηκαν.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από την αρμόδια Φορολογική Αρχή ενώ ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παράβασης νόμου και αναρμοδιότητας φορολογικού οργάνου λόγω του χρόνου διενέργειας του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου, περιγράφονται αναλυτικά τα αίτια του ελέγχου, τα βασικά δεδομένα της επιχείρησης, τα υφιστάμενα δελτία πληροφοριών, οι ενέργειες του ελέγχου, οι υποβληθείσες δηλώσεις, οι ισχύουσες διατάξεις, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων σχετικά με την αριθμητική επαλήθευση για τη χρήση 2016, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, πρόκειται για εκ παραδρομής σφάλμα το οποίο όμως δεν δημιουργεί πρόβλημα στην ακρίβεια και ορθότητα των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19.11.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) ..., γ)....

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.....

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33."

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντι έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

2.

3. Η Επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο Ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η Επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.».

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των ανωτέρω άρθρων, προκύπτει, ότι, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 περί διασφάλισης αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος: «..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α)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. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο τα τιμολόγια που δεν εντοπίστηκαν στις συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης και των αντισυμβαλλομένων και αυτά που προσκομίστηκαν μόνο σε φωτοαντίγραφα μη επικυρωμένα καθώς επίσης και όσα δεν προσκομίστηκαν παρότι υπήρχαν στα βιβλία παγίων. Επίσης για να γίνει δεκτό ένα τιμολόγιο θα πρέπει να συνοδεύεται από στοιχεία που πιστοποιούν τον τρόπο εξόφλησής του, φορτωτικές, αποδεικτικά τραπεζών. Ειδικά για την αγορά παγίων, ο έλεγχος σημειώνει ότι προσκομίστηκαν δύο διαφορετικά μητρώα παγίων υπογεγραμμένα από τον διαχειριστή, ενώ μετά από τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο ποσοτικής καταμέτρησης κάποια από αυτά δεν βρέθηκαν με την αιτιολογία ότι κόπηκαν και πουλήθηκαν ως σκραπ, ότι πουλήθηκαν (σε διάστημα μόλις λίγων μηνών από την αγορά τους) χωρίς ωστόσο να επιδειχτούν τα σχετικά τιμολόγια από τον διαχειριστή, είτε ότι είχαν μεταφερθεί σε τρίτες επιχειρήσεις χωρίς να προσκομιστούν στοιχεία διακίνησης.

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή επιφυλάσσονται να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξουν τον ισχυρισμό τους ότι πληρούνταν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του Φ.Π.Α. των εκρών τους, ωστόσο μέχρι την εξέτασή της ουδέν στοιχείο έχουν προσκομίσει.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, για την προσφεύγουσα επιχείρηση είχαν εκδοθεί: η με αριθ./7.10.2015 εντολή Φ.Π.Α. που αφορούσε τη χρήση 2014, η με αριθ./20.10.2015 εντολή Φ.Π.Α. που αφορούσε την φορολογική περίοδο 1.01.2015-30.06.2015, όπου οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν περιορισμένες και ο έλεγχος κινήθηκε βάσει των οδηγιών που είχαν δοθεί από τη Διοίκηση και οι οποίες περιελάμβαναν ενδεικτικό έλεγχο περιορισμένου αριθμού δαπανών και εσόδων χωρίς να υπεισέλθει σε ειδικότερες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Οι υπόλοιπες δε επιστροφές Φ.Π.Α. που επικαλείται η προσφεύγουσα διενεργήθηκαν βάσει των αποσπελλόμενων στην υπηρεσία με άμεση επιστροφή, χωρίς έλεγχο, με τη ρητή επιφύλαξη ότι ο έλεγχος είναι μερικός, στηρίχθηκε

αποκλειστικά στη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και ότι το Δημόσιο επιφυλάσσεται για κάθε παρατυπία ή παράλειψη που θα προκύψει από τον πλήρη φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, εν προκειμένω αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη των με αριθ. πρωτ./27.07.2018 και/29.05.2019 δελτίων πληροφοριών της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), σύμφωνα με τα οποία υφίσταται πληροφορία-καταγγελία αναφορικά με φοροδιαφυγή και συναλλαγή πολλών εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος εξέδωσε αλληπάλληλες προσκλήσεις με τις οποίες καλούσε την επιχείρηση να προσκομίσει τα λογιστικά της αρχεία, αποδέχθηκε την καθυστερημένη ανταπόκρισή της και έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που προσκόμισε ακόμα και μετά την πάροδο των τιθέμενων προθεσμιών. Ως εκ τούτου ουδόλως παραβιάστηκαν από τον έλεγχο οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

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. Σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, να τηρεί τους ανωτέρω κανόνες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α) της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ εδρευούσης στον νομίμως εκπροσωπούμενης, και β) του διαχειριστή και ομορρύθμου εταίρου της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013
Σύνολο φόρου για καταβολή 119.399,16 €
2. Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014

- Σύνολο φόρου για καταβολή 339.175,17 €
3. Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015
- Σύνολο φόρου για καταβολή 343.103,39 €
4. Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2016-31.12.2016
- Σύνολο φόρου για καταβολή 518.726,78 €
5. Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, φορολογικής περιόδου 1.01.2017-30.06.2017
- Σύνολο φόρου για καταβολή 403.217,96 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.