



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/09/2017

Αριθμός απόφασης: 5075

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της **υπό εκκαθάρισης τελούσης**, **ΑΦΜ:**, με έδρα στη ΚΑΡΔΙΤΣΑ επί της οδού, κατά α) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/12-31/12/2013 και 01/10-31/10/2013, αντίστοιχα και β) της με αριθ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/12-31/12/2013 και 01/10-31/10/2013, αντίστοιχα και β) τη με αριθ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 09/03/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της **υπό εκκαθάρισης τελούσης**, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 90.855,43€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 του ν.4093/2012.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε διότι η προσφεύγουσα ένωση δεν εξέδωσε δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αξίας 141.168,78€ και 222.252,92€, ήτοι συνολικού ποσού 363.421,70€, για υπηρεσίες που προσέφερε στην και αφορούν την Β και Γ δόση αμοιβής για συμπλήρωση & καταχώρηση στις τοπικές πύλες εισόδου και ηλεκτρονική υποβολή τους προς την κεντρική βάση δεδομένων του το καλοκαίρι του 2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ κατόπιν του πορίσματος της από 09/03/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./**2014** εντολής, του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Αφορμή της ως άνω εντολής αποτέλεσαν τα με αριθμ. πρωτ./23-10-2013 (Δ.Ο.Υ./24-10-2013) και/19-12-2013 (Δ.Ο.Υ./2012-12-2014) έγγραφα της (.....) προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, με τα οποία έγγραφα γνωστοποίησαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το με αριθμ./23-10-2013 Τ.Π.Υ. αξίας 141.168,78€ πλέον ΦΠΑ 32.468,82€ και το με αριθμ./18-12-2013 Τ.Π.Υ. αξίας 222.252,92€ πλέον ΦΠΑ 51.118,17€ . Τα ως άνω Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν από την.....προς την (ανάποδα τιμολόγια) λόγω άρνησης της να τιμολογήσει την Β' και Γ' δόση για την εκτέλεση εργασιών 2013.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/10-31/10/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 32.468,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 37.014,46€, ήτοι συνολικό ποσό 69.483,28 €.

3) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/12-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 51.118,17 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 55.207,63€, ήτοι συνολικό ποσό 106.325,80 €.

Οι ως άνω διαφορές Φ.Π.Α. προέκυψαν από το πόρισμα της από 09/03/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρου 48 του ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2014 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος έκρινε τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών 10^{ου} και 12^{ου} του 2013 ανακριβείς καθώς δεν συμπεριλήφθηκε στην αξία των φορολογητέων εκροών της περιόδου 01/10-31/10/2013 το ποσό των 141.168,78€ και δεν αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ ποσού 32.468,82€ και δεν συμπεριλήφθηκε στην αξία των φορολογητέων εκροών της περιόδου 01/12-31/12/2013 το ποσό των 222.252,92 € και δεν αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ ποσού 51.118,17€.

Η προσφεύγουσα ένωση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την επανεξέταση της νομιμότητας και της ορθότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, β) την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων και γ) την επιστροφή και δη εντόκως, από την καταβολή τους, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικής, δυνάμει των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ανυπόστατες καταλογιστικές πράξεις. Συγκεκριμένα εκ της διατάξεως του άρθρου 37 περ. γ' του ν. 4174/2013 συνάγεται ότι στο αναγκαίο περιεχόμενο καταλογιστικής του φόρου πράξεως περιλαμβάνεται και η σαφής και ρητή αναφορά της ημερομηνίας εκδόσεώς της. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν ημερομηνία υπογραφής τους από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ την 03/03/2017 και από τον Υποδιευθυντή της Δ.Ο.Υ. την 09/03/2017, ήτοι μεταγενέστερη αυτής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.. Άρα κατά το χρόνο υπογραφής των ως άνω πράξεων από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. απουσίαζε η υπογραφή του Υποδιευθυντή αυτής.
2. Παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος στηρίζεται στην υπ' αριθμ./2014 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.
3. Ελλιπώς αιτιολογημένο Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου και, εν συνεχεία, παντελώς αναιτιολόγητες Εκθέσεις Ελέγχου, κατά παράβαση των άρθρων 28§1 και 64 του ν.4174/2013 και του άρθρου 17§§1,2 του ν.2609/1999. Ειδικότερα, δεν επεξηγούνται πλήρως και αναλυτικώς τα στοιχεία, δυνάμει των οποίων της αποδίδονται οι φερόμενες ως παραβάσεις μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων και υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ήτοι δεν προσδιορίζεται πώς θεμελιώνεται η υποχρέωση εκδόσεως των ως άνω στοιχείων και πώς προκύπτει η δήθεν μη απόδοση Φ.Π.Α.. Κατά συνέπεια, υπέστη ουσιώδη βλάβη, οφειλομένη στην εξ αποκλειστικής υπαιτιότητας του

φορολογικού ελέγχου αδυναμία της να αντικρούσει συγκεκριμένους ισχυρισμούς του και να σχολιάσει συγκεκριμένες αιτίες, στις οποίες στηρίχθηκε αυτός, πριν τον οριστικό καταλογισμό, ήτοι δεν της παρασχέθηκε με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς της.

4. Μη στοιχειοθέτηση των φερομένων ως παραβάσεων μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων και ανακριβούς υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα, η Ένωση δεν υπείχε υποχρέωση εκδόσεως φορολογικού στοιχείου, διότι τούτο δεν της υπαγορεύθηκε από την λόγω ολοκλήρωσεως της διαδικασίας με το Υπουργείο Αγροτικής Αναπτυξέως, παρά μόνο διότι κοινοποιήθηκε στην το επίμαχο κατασχετήριο έγγραφο και επειδή υπέβαλε την ανωτέρω δήλωση τρίτου. Με άλλα λόγια, δεν νομιμοποιείται η επίσπευση μιας αναγκαστικής κατασχέσεως να φέρεται ως γενεσιουργός αιτία εκδόσεως φορολογικού στοιχείου, ώστε να ενσαρκωθεί η κατασχεθείσα απαίτηση, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν εάν υφίστατο υποχρέωση εκδόσεως του στοιχείου αυτού με βάση τους όρους λειτουργίας της οικείας συμβατικής σχέσεως. Επιπλέον, η σχέση της με την δεν είναι μια απλή τυπική σχέση πελάτη - προμηθευτή, όπου θα ίσχυαν οι κείμενες διατάξεις του ΚΦΑΣ. Επιπροσθέτως, το ποσό το οποίο ζητήθηκε από την να τιμολογήσει η προσφεύγουσα, ουδεμία σχέση έχει με το ποσό του δεύτερου τιμολογίου, ύψους 222.252,92€. Σε κάθε περίπτωση, δεν μπορούσε ex αντικειμένου να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο ποσό ΦΠΑ, το οποίο κατασχέθηκε από το ίδιο το Ελληνικό Δημόσιο εις χείρας της αντισυμβαλλόμενης της και εισπράχθηκε από αυτό.
5. Παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση των επιβληθέντων προστίμων. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7§3 περ. στ' του Ν. 4337/2015, η παράβαση μη εκδόσεως φορολογικού στοιχείου επιφέρει ως κύρωση την επιβολή προστίμου ίσου με το 25% της αξίας της συναλλαγής, εφ' όσον η εν λόγω παράβαση έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής. Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση επ' ουδενί δεν διαπιστώνεται η παραμικρή απόκρυψη συναλλαγής, διότι για τα επίμαχα ποσά η αντισυμβαλλομένη της Ενώσεώς μας εξέδωσε φορολογικά στοιχεία («αντίστροφα τιμολόγια») και τα καταχώρισε στα βιβλία της, ήτοι υπήρξε πλήρης λογιστική αποτύπωση και εμφάνιση της συναλλαγής και, αντιστρόφως, δεν σημειώθηκε καμιά απόκρυψη αυτής. Κατά συνέπεια, στη χειρότερη για την προσφεύγουσα εκδοχή, το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν θα έπρεπε να ξεπερνά αυτό, που προβλέπεται για μια γενική παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της

παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.2. [...],3. [...],4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.. 5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 "αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού,"για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών «ή την παροχή υπηρεσιών».

Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

6. [...], 7.[...],8.[...]

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, «η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής», καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο]. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις:

α)..., β) ...,γ) ..., δ)...,ε) ...,στ)

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. ...

12. [...], 13. [...], 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.

Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή. 16.[...]

Επειδή, εν προκειμένω, στις 05/07/2013, η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) επέβαλε κατάσχεση στην προσφεύγουσα εις χείρας της για χρέη συνολικού ποσού

16.874.534,63€. Η κατάσχεση αυτή επιδόθηκε στην την 10/07/2013, η οποία υπέβαλε θετική δήλωση την 17/07/2013, δηλώνοντας ότι υπάρχει συμβατική σχέση ανάμεσα στην ίδια και την προσφεύγουσα και ότι εκτιμά για το έτος 2013 η προσφεύγουσα θα λάβει αμοιβή κατά προσέγγιση ποσού 294.00,00€, το οποίο θα αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ. έναντι της ως άνω κατάσχεσης.

Επιπλέον, η γνώρισε/υπέβαλε στην Ε.Μ.ΕΙΣ. την από 13/03/2013 δήλωση ανάληψης υποχρεώσεων της προσφεύγουσας έναντι της καθώς και τις συμβάσεις (αρχική και πρόσθετες) ανάμεσα στον Υπουργό Αγροτικής Ανάπτυξης και την σχετικά με την ανάθεση των υπηρεσιών συμπλήρωσης, συγκέντρωσης και καταχώρησης στη βάση δεδομένων του των αλφαριθμητικών και γεωχωρικών δεδομένων για την υποβολή της αίτησης ενιαίας ενίσχυσης των γεωργών.

Επειδή, εν συνεχεία, η, με τα με αριθμ. πρωτ. /23-10-2013 (Δ.Ο.Υ. /24-10-2013) και /19-12-2013 (Δ.Ο.Υ. /2012-12-2014) έγγραφά της προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, γνώρισε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. **2295/23-10-2013** Τ.Π.Υ. αξίας 141.168,78€ πλέον ΦΠΑ 32.468,82€ και το με αριθμ. **2298/18-12-2013** Τ.Π.Υ. αξίας 222.252,92€ πλέον ΦΠΑ 51.118,17€ . Τα ως άνω Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν από την προς την προσφεύγουσα (ανάποδα τιμολόγια) λόγω άρνησης της προσφεύγουσας να τιμολογήσει την Β΄ και Γ΄ δόση για την εκτέλεση των ως άνω περιγραφόμενων εργασιών, 2013. Τα εν λόγω ποσά τα εισέπραξε η επιχειρησιακή μονάδα της από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για λογαριασμό της προσφεύγουσας και ακολούθως τα απέδωσε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, δυνάμει της ως άνω κατάσχεσης.

Επειδή, με αφορμή τα ως άνω έγγραφα της, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εξέδωσε τη με αριθ. /2014 εντολή ελέγχου όπως τροποποιήθηκε με την αριθ. /2017 εντολή του, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος και συντάχθηκαν οι από 09/03/2017 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρου 48 του ν.2859/2000).

Επειδή, ο έλεγχος μεταξύ άλλων διαπίστωσε τα κάτωθι:

1. Η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε, ως όφειλε, Τ.Π.Υ. για τις υπηρεσίες συμπλήρωσης, συγκέντρωσης και καταχώρησης στη βάση δεδομένων τουπου πρόσφερε προς την το έτος 2013, δυνάμει της από 13/03/2013 δήλωσης ανάληψης υποχρεώσεων.
2. Η εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το με αριθμ. **2295/23-10-2013** Τ.Π.Υ. αξίας 141.168,78€ πλέον ΦΠΑ 32.468,82€ και το με αριθμ. **2298/18-12-2013** Τ.Π.Υ. αξίας 222.252,92€ πλέον ΦΠΑ 51.118,17€ , (ανάποδα τιμολόγια) λόγω άρνησης της προσφεύγουσας να τιμολογήσει την Β΄ και Γ΄ δόση, για την εκτέλεση των ως άνω εργασιών, 2013.
3. Τα υπό κρίση δύο (2) τιμολόγια δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα ισοζύγια.

4. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μηνών 10^{ου} και 12^{ου} 2013 τα αναγραφόμενα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται σε 18.044,17€ και 37.273,13€, αντίστοιχα, ήτοι δεν έχει συμπεριληφθεί στην αξία των φορολογητέων εκροών της περιόδου 01/10-31/10/2013 το ποσό των 141.168,78€ και δεν αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ ποσού 32.468,82€ και δεν συμπεριλήφθηκε στην αξία των φορολογητέων εκροών της περιόδου 01/12-31/12/2013 το ποσό των 222.252,92 € και δεν αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ ποσού 51.118,09€.

Επειδή, το γεγονός ότι η Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης (Ε.Μ.ΕΙΣ.) επέβαλε κατάσχεση στην προσφεύγουσα εις χείρας της για χρέη συνολικού ποσού 16.874.534,63€, δεν απαλλάσσει την προσφεύγουσα από την υποχρέωση της να εκδώσει Τ.Π.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4093/2013, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες προς την

Επειδή, το γεγονός ότι η καταχώρησε τα επίμαχα Τ.Π.Υ. στα βιβλία της, δεν απαλλάσσει την προσφεύγουσα από την υποχρέωσή της να τα καταχωρήσει και στα δικά της βιβλία.

Επειδή, επιπροσθέτως, το γεγονός ότι η απέδωσε τα αναγραφόμενα ποσά επί των ανάποδων τιμολογίων στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, έναντι των παλαιών οφειλών της προσφεύγουσας και δυνάμει της με αριθμ./06-07-2016 αναγκαστικής κατάσχεσης εις χείρας τρίτου, δεν απαλλάσσει την προσφεύγουσα από την υποχρέωσή της να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 32.468,82€ και ποσού 51.118,09€ των επίμαχων Τ.Π.Υ.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας α) ότι η σχέση της με τηήταν ιδιάζουσα και όχι μια απλή και τυπική συναλλακτική σχέση πελάτη – προμηθευτή και β) ότι το ποσό του δεύτερου Τ.Π.Υ. ύψους 222.252,92€, ουδεμία σχέση έχει με το ποσό το οποίο ζητήθηκε από την να τιμολογήσει, είναι αόριστοι και αναπόδεικτοι και ως εκ τούτου απορρίπτονται ως απαράδεκτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο Υποδιευθυντής της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ υπέγραψε μεταγενέστερα τις προσβαλλόμενες πράξεις σε σχέση με την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι η Προϊσταμένη υπέγραψε την 03/03/2017 και ο Υποδιευθυντής την 09/03/2017.

Επειδή, όμως, η ημερομηνία 03/03/2017 είναι εκτυπωμένη στο σώμα των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ, γεγονός που σημαίνει ότι το έντυπο των πράξεων εκτυπώθηκε την ημέρα αυτή 03/03/2017 και κατόπιν την 09/03/2017 οι πράξεις υπεγράφησαν από τον Υποδιευθυντή και την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανυπόστατων πράξεων είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου που αναφέρεται στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013, τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις του άρθρου αυτή για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τη σχετική διάταξη διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη

υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., οι σχετικοί λόγοι της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./04-04-2014 εντολής, όπως τροποποιήθηκε με την αριθ./02-03-2017 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, οι οποίες δε φέρουν ημερομηνία λήξης. Ενώ από την έκδοση της τελευταίας εντολής μέχρι την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων παρήλθε διάστημα ενός περίπου μηνός.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η έκδοση (09/03/2017) και η κοινοποίηση (05/04/2017) των προσβαλλόμενων πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ έγινε εντός της προθεσμίας της 5ετούς παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 του ν.2859/2000.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 09/03/2017 εκθέσεις α) ελέγχου προστίμου ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) και β) μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **02/05/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της **υπό εκκαθάρισης τελούσης**, **ΑΦΜ:**

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

A) Κ.Φ.Α.Σ.

Χρήση 2013

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περιπτ. στ' του Ν. 4337/2015 ποσού: (363.421,70 Χ25%) **90.855,43€**

B) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος 01/10-31/10/2013

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	32.468,82 €
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	37.014,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	69.483,28 €

Διαχειριστική Περίοδος 01/12-31/12/2013

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	51.118,17 €
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	55.207,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	106.325,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.