



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-05-2018

Αριθμός απόφασης:1037

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....**, κατά:

α) Του με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β) Του με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ) Του με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

δ)Του με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5.α)Τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β)Τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ)Τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

δ)Τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ..../26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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:

α)Με τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 14.856,77€ λόγω:

1)Εκπρόθεσμης έκδοσης φορολογικών στοιχείων-ΤΠΥ συνολικής αξίας 400.341,00€ (καθαρής αξίας 325.480,49€ πλέον ΦΠΑ 74.860,51€) προς τις επιχειρήσεις α)“.....” με ΑΦΜ:..... και β)“.....” με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 του Ν 2523/1997, ήτοι $900,00 \times 1/3 = 300,00\text{€}$.

2)Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 5.037,68€ (καθαρής αξίας 4.095,68€ πλέον ΦΠΑ 942,00€) προς την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $4.095,68 \times 25\% = 1.023,92\text{€}$.

3)Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 153,50€ (καθαρή αξία 124,80€ πλέον ΦΠΑ 28,70€) προς την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.8 του Ν 2523/1997, ήτοι $1.200,00 \times 1/3 = 400,00\text{€}$.

4)Ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν

αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση (η κάθε αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€) κατά 14.731,41€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε σύνολο εννέα (9) αντισυμβαλλομένων, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $14.731,41 \times 25\% = 3.682,85\text{€}$.

5) Ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ανακριβή έκδοση (η κάθε αξία μικρότερη των 1.200,00€) κατά 15.174,59€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε σύνολο τριάντα δύο (32) αντισυμβαλλομένων, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.8 και 9 του Ν 2523/1997, ήτοι $1.200,00 \times 15 \times 1/3 = 6.000,00\text{€}$.

6) Μη έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε μη έκδοση κατά 13.800,00€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε σύνολο τεσσάρων (4) αντισυμβαλλομένων, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $13.800,00 \times 25\% = 3.450,00\text{€}$.

β) Με τον με αριθμ..../28-12-2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 26.841,27€ λόγω:

1) Εκπρόθεσμης έκδοσης φορολογικών στοιχείων-ΤΠΥ συνολικής αξίας 190.648,23€ (καθαρή αξία 154.998,56€ πλέον ΦΠΑ 35.649,67€) προς τις επιχειρήσεις α) "....." με ΑΦΜ:....., β) "....." με ΑΦΜ:....., γ) "....." με ΑΦΜ:....., δ) "....." με ΑΦΜ:..... και ε) "....." με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.6 του Ν 2523/1997, ήτοι $900,00 \times 1/3 = 300,00\text{€}$.

2) Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 23.994,00€ (καθαράς αξίας 19.507,32€ πλέον ΦΠΑ 4.486,68€) προς την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $19.507,32 \times 25\% = 4.876,83\text{€}$.

3) Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 61.642,04€ (καθαρή αξία 50.115,48€ πλέον ΦΠΑ 11.526,56€) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $50.115,48 \times 25\% = 12.528,87\text{€}$.

4) Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 2.143,00€ (καθαράς αξίας 1.742,27€ πλέον ΦΠΑ 400,72€) προς την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $1.742,27 \times 25\% = 435,57\text{€}$.

5)Μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 307,50€ (καθαρής αξίας 250,00€ πλέον ΦΠΑ 57,50€) προς την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ:....., παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.8 του Ν 2523/1997, ήτοι $1.200,00 \times 1/3 = 400,00\text{€}$.

6)Ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση (η κάθε αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€) κατά 1.610,21€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε έναν (1) αντισυμβαλλόμενο, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $1.800,00 \times 25\% = 450,00\text{€}$.

7) Ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση (η κάθε αξία μικρότερη των 1.200,00€) κατά 4.345,72€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε σύνολο δέκα τεσσάρων (14) αντισυμβαλλομένων, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ.8 και 9 του Ν 2523/1997, ήτοι $1.200,00 \times 14 \times 1/3 = 5.600,00\text{€}$.

8) Μη έκδοσης αποδείξεων δαπάνης (τίτλων κτήσης) προς μη επιτηδευματίες με τους οποίους η προσφεύγουσα σύναψε «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» και κατόπιν αντιπαραβολής αυτών με τα αντίστοιχα παραστατικά, προέκυψαν διαφορές. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε μη έκδοση κατά 9.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένου παρακρατηθέντος φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτοσήμου) σε σύνολο τεσσάρων (4) αντισυμβαλλομένων, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015, ήτοι $9.000,00 \times 25\% = 2.250,00\text{€}$.

γ)Με τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ύψους 75.831,21€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.414,45€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 80.245,66€.

δ)Με τον με αριθμ...../28-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο φόρου ύψους 22.739,29€ επί του οποίου υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 33.467,97€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 28-12-2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. και της από 28-12-2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό .../10-08-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, κατόπιν του με αριθμ.πρωτ...../Υ138Β/17-07-2017 εγγράφου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Β.Ελλάδος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της , ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Όλα τα Τ.Π.Υ. έχουν εκδοθεί στο νόμιμο χρόνο και όχι εκπροθέσμως, καθώς η παροχή υπηρεσίας καθίσταται δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη στο χρόνο που έχουν ολοκληρωθεί όλες οι εργασίες και τότε μπορεί να ασκηθεί αγωγή διεκδίκησης της αμοιβής.
- 2) Αναφορικά με τις παραβάσεις της μη έκδοσης στοιχείων, αυτές αφορούν τροποποιήσεις του συμβατικού τιμήματος με τις εταιρείες του Δημοσίου και του ευρύτερου Δημοσίου τομέα και σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται για μη έκδοση στοιχείων.
- 3) Αναφορικά με τις παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων δαπανών, τα πρόσωπα ήταν ευκαιριακά απασχολούμενοι, πολλές φορές δεν περαίωναν το σύνολο των εργασιών που αναλάμβαναν με αποτέλεσμα να περιορίζεται η αμοιβή τους με βάση την προσφορά των υπηρεσιών.
- 4) Αναφορικά με τις παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων δαπανών, τονίζουμε ότι κάποιοι από αυτούς, αν και υπέγραψαν τη σχετική σύμβαση, δεν εμφανίστηκαν ποτέ για να αναλάβουν έργο οπότε και αντικαταστάθηκαν χωρίς να λάβουν καμία αμοιβή αφού δεν παρείχαν καμία υπηρεσία.

Επειδή, στην παράγραφο 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι *“Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ’ εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, 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 22α του ν. 1642/1986, 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. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. 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.”*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 15 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992 *“Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, 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. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μηνός από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν."

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 1059009/338/0015/9.9.2008 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση 15^η Βιβλίων και Στοιχείων, διευκρινίζεται ότι "1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 13 \(παρ.3\)](#) και [12 \(παρ.14 και 15\)](#) του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), όπως ισχύουν, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) όλων των επιτηδευματιών (συνεπώς και των εκμεταλλευτών φροντιστηρίων) με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες ([άρθρο 48 παρ.1](#) του ν.2238/94) εκδίδονται με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Όταν η παροχή υπηρεσιών διαρκεί εκδίδεται Α.Π.Υ. κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό της υπηρεσίας που παρασχέθηκε. Σε καμία περίπτωση η Α.Π.Υ. δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία (στο σύνολο ή μέρος αυτής). Επίσης με την εγκύκλιο 1040978/ [ΠΟΛ.1110/19.3.1993](#) διευκρινίστηκε ότι η υποχρέωση έκδοσης Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. δεν συναρτάται με την είσπραξη των αμοιβών, αλλά αρκεί και μόνο το γεγονός ότι δημιουργήθηκε δικαίωμα είσπραξης από την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών. Διευκρινίστηκε επίσης ότι δεν απαγορεύεται (προαιρετικά) να εκδοθεί Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ., σε προγενέστερο χρόνο, εντός βεβαίως της ίδιας χρήσης (διαχειριστικής περιόδου), εφόσον είναι γνωστή και προκαθορισμένη η αναλογούσα αμοιβή για μέρος ή στο σύνολο αυτής."

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι "Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3β του άρθρου 252 του Ν 3463/2006, ως ίσχυε κατά τα έτη 2011 και 2012 " 3. Οι ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α. συνιστώνται είτε μόνον από έναν ή περισσότερους Δήμους ή Κοινότητες είτε με Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις ή και άλλους φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή τρίτους, σύμφωνα με τις παρακάτω διακρίσεις. Οι εταιρείες αυτές λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

α).....

β)Οι ανώνυμες εταιρείες, στο εταιρικό κεφάλαιο των οποίων συμμετέχουν μόνον Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού ή και άλλοι φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την επιστημονική και τεχνική υποστήριξη των Ο.Τ.Α. και των ενώσεών τους ή και της αποκεντρωμένης κρατικής Διοίκησης, την προώθηση της επιχειρηματικής, οικονομικής και γενικότερα βιώσιμης ανάπτυξης του Δήμου ή της Κοινότητας, καθώς και την ανάπτυξη δραστηριοτήτων προστασίας του περιβάλλοντος, τη συμμετοχή τους σε αντίστοιχα προγράμματα ή την εφαρμογή σχετικών πολιτικών σε διαδημοτικό ή σε ευρύτερο γεωγραφικό χώρο, αποτελούν αναπτυξιακές ανώνυμες εταιρείες Ο.Τ.Α.. Στην ανώνυμη εταιρεία αυτής της μορφής είναι δυνατή η συμμετοχή και φορέων του δημόσιου τομέα, συνεταιρισμών και ενώσεων αυτών, επιστημονικών φορέων, επιμελητηρίων, φορέων συλλογικών κοινωνικών ή οικονομικών συμφερόντων, καθώς και τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων. Στην περίπτωση αυτή οι Ο.Τ.Α. και οι λοιποί φορείς Τοπικής Αυτοδιοίκησης κατέχουν την πλειοψηφία του εταιρικού κεφαλαίου.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 15 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι "1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης..."

Επειδή, στην παράγραφο 16 του άρθρου 8 του Ν 1882/1990, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι "Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986".

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα κάτωθι:

1)α)Σύμβαση Έργου με την «.....» με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από 31-05-2011 έως 30-09-2011 και με την παραλαβή έως τις 31-10-2011.

β)Καρτέλα Πελάτη της «.....».

2)α)Σύμβαση παροχής υπηρεσιών για την εκτέλεση του έργου:Παρακολούθηση από εδάφους των προνυμφών των κουνουπιών και διενέργεια παρεμβάσεων προνυμφοκτονίας και υπολειμματικής ακμαιοκτονίας στο φυσικό, περιαστικό και αστικό σύστημα της Π.Ε. Θεσσαλονίκης, για το έτος 2011 με την «.....» (.....) με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από 03-06-2011 έως 30-09-2011.

β)Την με αριθμό πρωτ..../10-11-2017 βεβαίωση της ΑΝΕΘ με την οποία βεβαιώνεται ότι το ολοκληρωμένο πρόγραμμα καταπολέμησης κουνουπιών στην περιοχή της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, για το έτος 2011 ολοκληρώθηκε στις 24-04-2012.

γ) Καρτέλα Πελάτη της «.....» (...) και Γενικό Ημερολόγιο χρονικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011.

3)α)Ιδιωτικό Συμφωνητικό με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... με ημερομηνία έναρξης του έργου 19-05-2011 και υποχρέωση από πλευράς της προσφεύγουσας 6 μηνιαίων επισκέψεων το διάστημα Μαΐου-Οκτωβρίου.

β)Καρτέλα Πελάτη της «.....»

4)α)Σύμβαση Έργου με την «.....» με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από 01-06-2011 έως 31-12-2011.

β)Ιδιωτικό Συμφωνητικό της «.....» με ΑΦΜ:..... με το οποίο παρατείνεται ο χρόνος της ως άνω σύμβασης έως την 31-03-2012.

γ)Καρτέλα Πελάτη της «.....» για τη χρήση 2011 και Αναλυτικό Καθολικό της προσφεύγουσας ως προμηθεύτριας της ανωτέρω εταιρίας, χρήσεων 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017.

δ)Ιδιωτικό Συμφωνητικό Εξώδικου συμβιβασμού με περιορισμό-παραίτηση από μέρος χρηματικής απαίτησης της προσφεύγουσας με την «.....».

5)α)Σύμβαση υλοποίησης έργου με το με ΑΦΜ:....., με διάρκεια ισχύος από τον Απρίλιο του 2012 έως τον Οκτώβριο του 2012.

β)Το με αριθμό πρωτ..../29-01-2013 έγγραφο του προς τη Διοίκηση του για την παραλαβή αναφοράς από την προσφεύγουσα σχετικά με την εντομολογική επιτήρηση στην Κεντρική Μακεδονία-Ανατολική Μακεδονία Θράκη.

γ)Καρτέλα Πελάτη του για τη χρήση 2012.

6)α)Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών για την εκτέλεση του έργου:Παρακολούθηση από εδάφους των προνυμφών των κουνουπιών και διενέργεια συνδυασμένων παρεμβάσεων προνυμφοκτονίας, υπολειμματικής ακμαιοκτονίας και επίγειας ακμαιοκτονίας ULV στο φυσικό, περιαστικό και αστικό σύστημα της περιφερειακής ενότητας Θεσσαλονίκης, για το έτος 2012 με την «.....» (.....) με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από 15-06-2012 έως 15-10-2012.

β)Την με αριθμό πρωτ..../10-11-2017 βεβαίωση της ότι το ολοκληρωμένο πρόγραμμα καταπολέμησης κουνουπιών στην περιοχή της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, για το έτος 2012 ολοκληρώθηκε στις 07-02-2013.

γ)Καρτέλα Πελάτη της «.....» (.....) και Γενικό Ημερολόγιο περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012.

δ)Ιδιωτικό Συμφωνητικό με ημερομηνία σύνταξης την 09-12-2014 μεταξύ της ως άνω αναπτυξιακής εταιρίας και της προσφεύγουσας με την οποία περιορίζεται η οριζόμενη στην αρχική σύμβαση, αμοιβή της προσφεύγουσας από το ποσό των 437.000,00€ στο ποσό των 375.357,96€ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.

7)α)Σύμβαση Έργου καταπολέμησης κουνουπιών στην Π.Ε. έτους 2012 με την «.....» με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από την 18-06-2012 και για τέσσερις μήνες ήτοι έως την 18-10-2012.

β)Σύμβαση Έργου καταπολέμησης κουνουπιών στην Π.Ε. έτους 2011 με την «.....» με ΑΦΜ:....., με ημερομηνία ισχύος από την 04-06-2011 και για ενενήντα ημέρες.

γ)Καρτέλα Πελάτη της «.....» για το χρονικό διάστημα από 01-01-2011 έως 31-12-2013

δ)Ιδιωτικό Συμφωνητικό εξώδικου συμβιβασμού με περιορισμό και παραίτηση από μέρος συμβατικής απαίτησης και αποδοχή οφειλής, με ημερομηνία σύνταξης την 06-03-2013, μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω αναπτυξιακής, με την οποία οι συμβαλλόμενοι αποφασίζουν τον περιορισμό της σύμβασης καταπολέμησης κουνουπιών του 2011 κατά το συνολικό ποσό των 23.994,00€, τροποποιώντας την αρχική σύμβαση από το συνολικό ποσό των 46.494,00€ στο ποσό των 22.500,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ. Αντιστοίχως, οι συμβαλλόμενοι αποφασίζουν τον περιορισμό της σύμβασης καταπολέμησης κουνουπιών του 2012 κατά το συνολικό ποσό των 2.143,00€ τροποποιώντας την αρχική σύμβαση από το συνολικό ποσό των 35.793,00€ στο ποσό των 33.650,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

8)α)Σύμβαση παροχής υπηρεσιών για την εκτέλεση του έργου:Παρακολούθηση από εδάφους των προνυμφών των κουνουπιών και διενέργεια από εδάφους παρεμβάσεων προνυμφοκτονίας, ακμαιοκτονίας και υπολειμματικής ακμαιοκτονίας στην Ανατολική Μακεδονία Θράκη με την με ΑΦΜ:..... με ημερομηνία ισχύος από 29-06-2012 έως 29-11-2012.

β)Την με αριθμό πρωτ...../19-12-2017 βεβαίωση της ότι το ως άνω έργο υλοποιήθηκε επιτυχώς από την προσφεύγουσα και ολοκληρώθηκε με το Πρωτόκολλο Οριστικής Παραλαβής του έργου που εξέδωσε η επιτροπή συντονισμού και παραλαβής του έργου στις 13-03-2013. Η τελική έκθεση Πεπραγμένων περιήλθε στην Περιφέρεια στις 24-01-2013.

γ)Καρτέλα Πελάτη της για το διάστημα από 01-01-2012 έως 31-12-2013.

δ)Τελική έκθεση πεπραγμένων της προσφεύγουσας με ημερομηνία Ιανουάριος 2013 για το έργο «Καταπολέμηση Κουνουπιών στην Ανατολική Μακεδονία-Θράκη για το έτος 2012».

9)α)Ιδιωτικό Συμφωνητικό με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... με χρονικό διάστημα παροχής του έργου από 01-07-2011 έως 31-12-2012.

β)Ιδιωτικό Συμφωνητικό με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:..... με χρονικό διάστημα παροχής του έργου από 01-12-2010 έως 31-12-2010.

β)Καρτέλα Πελάτη της «.....»

10)Δεκατρείς υπεύθυνες δηλώσεις φυσικών προσώπων τα οποία είχαν συνάψει σύμβαση έργου με την προσφεύγουσα και για την απασχόληση των οποίων εκδόθηκε από την προσφεύγουσα απόδειξη δαπάνης σε αξία μικρότερη από αυτή που αναγράφεται στις επιμέρους συμβάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, στις περιπτώσεις που η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, τότε εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής. Σε κάθε περίπτωση, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Συνεπώς κρίσιμη ημερομηνία για την έκδοση των σχετικών τιμολογίων είναι η διαχειριστική περίοδος κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Επειδή, στην περίπτωση διαπίστωσης εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείων, πρόκειται για εμφάνιση συναλλαγής σε μεταγενέστερο χρόνο και για μετάθεση στον χρόνο αυτό φορολογικών υποχρεώσεων (όπως η απόδοση ΦΠΑ). Στην περίπτωση αυτή καταλογίζεται παράβαση για εκπρόθεσμη έκδοση και επιπλέον πρέπει να γίνει αναμόρφωση των εσόδων και να υπολογιστούν οι αναλογούσες προσαυξήσεις στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι φορολογικές υποχρεώσεις ανάγονται στον χρόνο που κατά νόμο όφειλε να είχε γίνει η τιμολόγηση.

Επειδή, από το σύνολο των συμβάσεων έργου που προσκομίσθηκαν διαπιστώνουμε ότι αυτές καλύπτουν το χρονικό διάστημα των μηνών Μάιο έως και Νοέμβριο, χρονική περίοδο κατά την οποία το πρόβλημα των κουνουπιών γίνεται εντονότερο.

Επειδή, από την προσκομιζόμενη Τελική Έκθεση Πεπραγμένων με ημερομηνία Ιανουάριος 2013 προκύπτει ότι για το έργο «Καταπολέμηση Κουνουπιών στην Ανατολική Μακεδονία-Θράκη για το έτος 2012» οι σχετικές υπηρεσίες παρασχέθηκαν εντός του έτους 2012. Συνεπώς είναι διαφορετική η ημερομηνία κατά την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες από αυτή κατά την οποία συντάσσεται η «Τελική Έκθεση Πεπραγμένων» η οποία προϋποθέτει την ολοκλήρωση της προσφερόμενης υπηρεσίας προκειμένου να προκύψουν τα τελικά συμπεράσματα από τις μετρήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί και το έργο να παροδοθεί στον εργοδότη.

Επειδή, οι προσκομιζόμενες βεβαιώσεις σχετικά με το χρόνο παραλαβής των υπό κρίση έργων από τους αντίστοιχους «εργοδότες», δεν μπορούν να γίνουν δεκτές καθώς η έκδοση των σχετικών Τ.Π.Υ. εξαρτάται από το χρόνο της παροχής της υπηρεσίας και όχι από το χρόνο που το έργο παρελήφθη από τον «εργοδότη». Συνεπώς, τα σχετικά Τ.Π.Υ. έπρεπε να έχουν εκδοθεί το αργότερο μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, ήτοι έως το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που καλύπτεται από τη χρονική διάρκεια ισχύος κάθε σύμβασης έργου.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, οι αναπτυξιακές εταιρίες ΟΤΑ είναι εταιρείες που λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2190/1920, είναι ΝΠΙΔ και δεν περιλαμβάνονται στις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα. Συνεπώς, δεν προκύπτει να εξαιρούνται από την υποχρέωση θεώρησης των ιδιωτικών συμφωνητικών που καταρτίζουν.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών (κατά την έννοια του [άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992](#)) ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (Άρειος Πάγος 1698/2001).

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, αναφορικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, τα προσκομιζόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά σχετικά με τον περιορισμό της αμοιβής της προσφεύγουσας, όπως αυτή (αμοιβή) ρητά αναφερόταν στις καταρτιζόμενες συμβάσεις έργων, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά καθώς η μη υποβολή τους στην αρμόδια ΔΟΥ καθιστά αυτά ανίσχυρα έναντι της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι οι αμοιβές που πραγματικά κατέβαλε σε μη επιτηδευματίες (υπεργολάβους) βάσει αποδείξεων δαπανών είναι μικρότερες από αυτές που ορίζονται με τις «Συμβάσεις Ανάληψης Έργων» που είχαν συνάψει, προσκομίζει ενδεικτικά δεκατρείς υπεύθυνες δηλώσεις αυτών (υπεργολάβων).

Επειδή, οι ως άνω αμοιβές αποτελούν δαπάνες για την προσφεύγουσα, οι οποίες μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδά της και κατ'επέκταση τα κέρδη της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 *“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”*

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε εν τοις πράγμασι αμοιβές στους ως άνω μη επιτηδευματίες (υπεργολάβους), για τις οποίες αμοιβές δεν εκδόθηκε η σχετική απόδειξη δαπάνης ή εκδόθηκε αυτή μειωμένη. Κατά συνέπεια, δεν αιτιολογούνται επαρκώς και δεν στοιχειοθετούνται οι παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης αποδείξεων δαπάνης προς μη επιτηδευματίες στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι *“2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.”*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: *«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»*

*2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...**5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται,***

δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ **1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...**».

Επειδή, στο άρθρο **58Α§2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:1.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, επιλέγεται: α)η διάταξη του άρθρου 1 του ν.2523/1997, καθότι είναι επιεικέστερη, ως προς το μέρος της διαφοράς φόρου που προέκυψε λόγω της εκπρόθεσμης έκδοσης των υπό κρίση Τ.Π.Υ.

και β) η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως προς το μέρος της διαφοράς φόρου που προέκυψε λόγω της μη έκδοσης των υπό κρίση Τ.Π.Υ..

Διαφορά Φόρου:75.831,21€ (74.860,51€ που αναλογεί στον ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε με την περιοδική δήλωση Δεκεμβρίου 2011 λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης των Τ.Π.Υ. , 970,70€ που αναλογεί στον ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε με την περιοδική δήλωση Δεκεμβρίου 2011 λόγω μη έκδοσης των Τ.Π.Υ.). Και τα επτά (7) Τ.Π.Υ. που δεν εκδόθηκαν εμπρόθεσμα εντός του 2011, εκδόθηκαν εντός του έτους 2012, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος (01-01-2014) του Ν 4174/2013 με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα υπολογισμού τόκων του άρθρου 53 στο μέρος της διαφοράς φόρου που αφορά τα εκπροθέσμως εκδοθέντα Τ.Π.Υ..

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ανακρίβεια λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης Τ.Π.Υ.)	3.249,61€	37.430,25€	-	37.430,25€	3.249,61€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ανακρίβεια λόγω μη έκδοσης Τ.Π.Υ.)	1.164,84€	485,35€	375,56€	860,91€	860,91€
ΣΥΝΟΛΟ	4.414,45€	37.915,60€	375,56€	38.291,16€	4.110,52€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, επιλέγεται α)η διάταξη του άρθρου 1 του ν.2523/1997, καθότι είναι επιεικέστερη, ως προς το μέρος της διαφοράς φόρου που προέκυψε λόγω της εκπρόθεσμης έκδοσης των υπό κρίση Τ.Π.Υ. και β) η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως προς το μέρος της διαφοράς φόρου που προέκυψε λόγω της μη έκδοσης των υπό κρίση Τ.Π.Υ..

Διαφορά Φόρου:52.121,14€ (35.649,67€ που αναλογεί στον ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε με την περιοδική δήλωση Δεκεμβρίου 2012 λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης των Τ.Π.Υ., 16.471,47€ που αναλογεί στον ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε με την περιοδική δήλωση Δεκεμβρίου 2011 λόγω μη έκδοσης των Τ.Π.Υ.). Από τα επτά (7) Τ.Π.Υ. που δεν εκδόθηκαν εμπρόθεσμα εντός του 2012, τα πέντε (5) εκδόθηκαν εντός του 2013, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος (01-01-2014) του Ν 4174/2013 με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα υπολογισμού τόκων του άρθρου 53 στο μέρος της διαφοράς φόρου που αφορά τα συγκεκριμένα εκπροθέσμως εκδοθέντα Τ.Π.Υ., ένα (1) Τ.Π.Υ. εκδόθηκε στις 07-01-2015 (αξία ΦΠΑ 11.507,94€) και ένα (1) Τ.Π.Υ. εκδόθηκε στις 18-06-2015 (αξία ΦΠΑ 3.786,59€).

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/199 7	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ανακρίβεια λόγω εκπρόθεσμης εκδόσης Τ.Π.Υ.))	13.702,21€	17.824,84€	(13 μήνες Χ 0,73%=9,49%) 1.092,10€ (18 μήνες Χ 0,73=13,14%) 497,56€	19.414,50€	13.702,21€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ανακρίβεια λόγω μη εκδόσης Τ.Π.Υ.)	19.765,76€	8.235,74€	(53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%) 6.372,81€	14.608,55€	14.608,55€
ΣΥΝΟΛΟ	33.467,97€	26.060,58€	6.372,81€	34.023,05€	28.310,76€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ...../26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:..... και

α)Την τροποποίηση του υπ'αριθμ./28-12-2017 Οριστικού Προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011,

β) Την τροποποίηση του υπ'αριθμ./28-12-2017 Οριστικού Προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012,

γ)Την επικύρωση της υπ'αριθμ./28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 και

δ) Την επικύρωση της υπ'αριθμ./28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ'αριθμ...../28-12-2017 Οριστικός Προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011

		Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 Ν 4337/2015	1	300,00	300,00
	2	1.023,92	1.023,92
	3	400,00	400,00
	4	3.682,85	0,00
	5	6.000,00	0,00
	6	3.450,00	0,00

ΣΥΝΟΛΟ	14.856,77€	1.723,92€
---------------	-------------------	------------------

- Υπ'αριθμ...../28-12-2017 Οριστικός Προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 Ν 4337/2015		Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	1	300,00	300,00
	2	4.876,83	4.876,83
	3	12.528,87	12.528,87
	4	435,57	435,57
	5	400,00	400,00
	6	450,00	0,00
	7	5.600,00	0,00
	8	2.250,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ		26.841,27€	18.541,27€

- Υπ'αριθμ...../28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 *(Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).*

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φ.Π.Α.	75.831,21€	75.831,21€
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας	4.414,45€	3.249,61€
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν 4174/2013		485,35€
Τόκοι άρθρου 53 Ν 4174/2013		375,56€
Καταλογιζόμενο ποσό	80.245,66€	79.941,73€

- Υπ'αριθμ...../28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 *((Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).*

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φ.Π.Α.	-	-
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας	33.467,97€	13.702,21€
Πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν 4174/2013		8.235,74€

Τόκοι άρθρου 53 Ν 4174/2013		6.372,81€
Καταλογιζόμενο ποσό	33.467,97€	28.310,76€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της