



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα

07.11.2017

αριθμός απόφασης 5791

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση 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 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:,που εδρεύει στην Αθήνα οδόςΤ.Κ. 11526, κατά της υπ.αρ. /10-05-2017 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, με αριθμό/10-05-2017 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09-06-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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:**

Η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2013-31/12/2013,πλην άλλων εξέδωσε (χειρόγραφα), το με αριθμό 2295/23-10-2013 Τ.Π.Υ. (ανάποδο τιμολόγιο εξόδου) καθαρής αξίας 141.168,78 ευρώ **πλέον ΦΠΑ 32.468,82 ευρώ** και το με αριθμό 2298/18-12-2013 Τ.Π.Υ. (ανάποδο τιμολόγιο εξόδου) καθαρής αξίας 222.252,92 ευρώ **πλέον ΦΠΑ 51.118,17 ευρώ** με αντισυμβαλλόμενο την ΑΦΜ

Όμως η είχε την υποχρέωση να τιμολογήσει τηνώστε να εισπράξει το ποσό που της αναλογούσε σύμφωνα με την από 16-05-2011 σύμβαση με αριθμό/2011 για παροχή υπηρεσιών προς τον, και την από 08-02-2012 «ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΠΡΑΞΗ» με το Υπουργείοπου είχε συνάψει η Ένωση με την επωνυμία «.....»

Η προσφεύγουσα καταχώρησε τα εν λόγω τιμολόγια στα τηρηθέντα βιβλία της, στο λογαριασμό εξόδων (Λογ.61-90-23-001 Αμοιβές Δικαιωμάτων 23%) με τον αναλογούντα ΦΠΑ συνολικό ποσό 83.586,99 ευρώ.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ.αριθν./27-05-2014 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο και ποσό για έκπτωση 112.646,02 ευρώ.(σελ.4-5 έκθεσης έλεγχου)

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε με την υπ.αρ./15-03-2017 εντολή μερικού φορολογικού έλεγχου ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, καταλόγισε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη **Φ.Π.Α το ποσόν 83.586,99 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ποσόν 100.304,39**,επειδή η προσφεύγουσα στα ανωτέρω τιμολόγια (ανάποδο τιμολόγιο) έχει καταλογίσει ΦΠΑ και έρχεται σε αντίθεση με την παράγραφο 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ν.1642/1986(ΦΠΑ Π4336/3162 Εγκ.10/10-07-1987)

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η κατέβαλε το συνολικό ποσόν των 447.008,69 ευρώ εκ των οποίων ΦΠΑ 83.586,99 ευρώ για λογαριασμό τηςτον οποίο ανέγραψε στα επίμαχα τιμολόγια 2295/23-10-2013 και 2298/19-12-2013 αναποδα τιμολόγια και η έκδοση τουςι αφορούσαν συμψηφισμούς και παρακρατήσεις.
- Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση Νόμου διότι στερήθηκε του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, και ότι δικαιούταν να εκδώσει τα επίμαχα ανάποδα τιμολόγια ως λήπτρια της υπηρεσίας.
- Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι που εκδίδει η φορολογική διοίκηση είναι δεσμευτικές για την διοίκηση μέχρι να ανακληθούν η να τροποποιηθούν όμως δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογουμένους και συνεπώς δεν αποτελούν νόμιμο έρεισμα επιβολής φόρων η πρόσθετων φόρων η καταλογισμών η παρακρατήσεων.
- Το ποσό των επιβαλλόμενων πρόσθετων φόρων ανέρχεται στο ποσό των 100.304,39 ευρώ χωρίς να προσδιορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 4223/2013: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: **α.** Φόρο Εισοδήματος, **β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.),** γ. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β 1440/27.04.2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: « Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες του **Ν.4174/2013 ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.135 της υπάρ'Π.4336/3162/ Εγκ 10/10-07-1987 ερμηνευτικής εγκύκλιου του ν.1642/1982 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«....Βασική επίσης υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών η παροχή υπηρεσιών είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του ΚΦΣ τιμολογίων και λοιπών στοιχείων [...]Σχετικά με την υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο να αναγράψει στο τιμολόγιο που εκδίδει το ΦΠΑ και μάλιστα χωριστά ,γενναιται θέμα στην περίπτωση που την υποχρέωση για την έκδοση του τιμολογίου έχει ο αγοραστής είτε γιατί ο πωλητής των αγαθών αρνείται την έκδοση τιμολογίου ,έχει ο αγοραστής είτε γιατί αυτός εκδίδει ανακριβές τιμολόγιο, είτε τέλος γιατί ο πωλητής δεν έχει υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο .Με άλλα λόγια στις περιπτώσεις αυτές γενναιται θέμα αν ο αγοραστής των αγαθών πρέπει να αναγράψει ΦΠΑ στο τιμολόγιο αγοράς η τη διπλότυπη απόδειξη αγοράς που είναι υποχρεωμένος να εκδώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΣ. Σχετικά με το θέμα αυτό διευκρινίζουμε ότι στο τιμολόγιο η στην απόδειξη αγοράς που θα εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών στις πιο πάνω περιπτώσεις των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 20 του ΚΦΣ δε θα υπολογίζεται και δε θα αναγράφεται Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι:

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο[...] για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο»

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται 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,»...

Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.»

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.»

«3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997 όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 Πρόσθετοι φόροι

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό[.....]

«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.»

Άρθρο 2 Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων- Διοικητική επίλυση της διαφοράς

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.[....]

Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν β) το εκατόν είκοσι τοις εκατόν (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης[.....]του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος[....].»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

17. « Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέδωσε δυο τιμολόγια (ανάποδο τιμολόγιο εξόδου) με αντισυμβαλλόμενο τηνΑΦΜστα οποία έχει αναγράψει ΦΠΑ συνολικό ποσόν 83.586,99 ευρώ, και ως εκ τούτου το ποσόν αυτό με την έκπτωση του από το Φ.Π.Α. των εκροών της το ωφελήθηκε.

Επειδή, υπόχρεος να τιμολογήσει την είναι η, ώστε να εισπράξει το ποσό που της αναλογούσε σύμφωνα με την από 16-05-2011 σύμβαση με αριθμό/2011 για παροχή υπηρεσιών προς τον, και την από 08-02-2012 «ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΠΡΑΞΗ» με το Υπουργείοπου είχε συνάψει η Ένωση με την επωνυμία «» πράγμα το οποίο δεν έπραξε, ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΣ, και ως εκ τούτου το ποσόν Φ.Π.Α. 83.586,99 ευρώ δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο ως έπρεπε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09-06-2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» και το διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:και **την επικύρωση** της υπ.αρ./2017 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2013-31/12/2013),του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Φ.Π.Α. ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2013-31/12/2013 **Συνολικό ποσόν 183.891,38 ευρώ.**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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