



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.07.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1450

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) της λυθείσας υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, β) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως μέλους της ανωτέρω κοινοπραξίας κατά τη λύση της και ήδη εκκαθαρίστριας αυτής και γ) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως μέλους της ανωτέρω κοινοπραξίας κατά τη λύση της και ήδη εκκαθαρίστριας αυτής κατά της υπ' αριθ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ οικονομικού έτους 2007 και της υπ' αριθ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ οικονομικού έτους 2007 και την υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) της λυθείσας υπό εκκαθάριση κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, β) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως μέλους της ανωτέρω κοινοπραξίας κατά τη λύση της και ήδη εκκαθαρίστριας αυτής και γ) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως μέλους της ανωτέρω κοινοπραξίας κατά τη λύση της και ήδη εκκαθαρίστριας αυτής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην «.....», ΑΦΜ, φόρος ποσού 35.214,70 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 42.257,64 €, δη σύνολο φόρου 77.472,34 €, λόγω λογιστικών διαφορών που προέκυψαν μετά από έλεγχο. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/09/2005-31/12/2006 επιβλήθηκε στην «.....», ΑΦΜ, φόρος ποσού 18.973,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 22.768,06 €, δη σύνολο φόρου 41.741,44 € και μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση κατά 4.098,30 €, λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο, προς έκπτωση του Φ.Π.Α. δαπανών που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Ειδικότερα, από τον έλεγχο προέκυψαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της «.....», ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 και μη αναγνωριζόμενος προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000):

Περιγραφή	Ποσό
Λογ. 61.03.00.000 – Εργασίες τρίτων στις εκσκαφές	30.570,00€
Λογ. 61.03.00.001 – Εργασίες τρίτων σε υδραυλικές εγκαταστάσεις	40.780,00€
Λογ. 61.03.00.002 – Εργασίες τρίτων σε οικοδομικές εργασίες	39.480,00€
Λογ. 61.03.00.003 – Εργασίες τρίτων σε ηλεκτρολογικές εργασίες	10.600,00€
Σύνολο μη αναγνωριζόμενων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία Φ.Π.Α.	121.430,00€
Σύνολο μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α.	23.071,70€

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Υφίστανται ταυτάριθμες και ταυτόσημες πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ στις12.2016, οι οποίες ουδέποτε ανακλήθηκαν νόμιμα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απώλεσαν την ισχύ τους, ως ατομικές και εκτελεστές διοικητικές πράξεις.
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων που ανάγονται στην υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο/2005-31/12/2006, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή από 31.12.2013.
- 3) Αόριστα και ανατιπολόγητα αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου ότι δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών σε τριάντα τρία φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών.
- 4) Με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε η επιβολή πρόσθετου φόρου και εισήχθη ευνοϊκότερο καθεστώς, εφαρμοζόμενο αναδρομικά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 5 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος (σημείωση: η προθεσμία αυτή παρατάθηκε έως 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017). Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή, τα οριστικά αποτελέσματα που προέκυψαν, μετά από την με αρ.09.2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, και εστάλησαν με τις με αρ. πρωτ.12.2016,12.2016 και12.2016 συστημένες επιστολές, δεν είχαν κοινοποιηθεί κατά την κατάθεση του Ν. 4446/2016 στη Βουλή (σ.σ. 12.12.2016).

Επειδή, με τις με αρ. πρωτ.01.2017,01.2017 και01.2017 γνωστοποιήσεις ενημερώθηκαν τα μέλη και ο νόμιμος εκπρόσωπος της «.....», ΑΦΜ για το Ν. 4446/2016 και τη δυνατότητα υποβολής δηλώσεων με τις προϋποθέσεις, τις προθεσμίες καθώς και τις λοιπές λεπτομέρειες της σχετικής διαδικασίας. Επιπροσθέτως, ενημερώθηκαν ότι τα οριστικά αποτελέσματα που έλαβαν με τις με αρ. πρωτ.12.2016,12.2016 και12.2016 συστημένες επιστολές **θεωρούνται ως μη κοινοποιηθέντα και ότι θα τους κοινοποιηθούν εκ νέου μετά την πάροδο των τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 4446/2016.**

Επειδή, τα οριστικά αποτελέσματα που προέκυψαν, μετά από την με αρ.09.2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, **συντάχθηκαν εκ νέου** μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίζει ο Ν. 4446/2016, όπως ισχύει μετά και από την παράταση που δόθηκε μετά τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4449/2017, **και εστάλησαν με τις με αρ. πρωτ.02.2017,02.2017 και02.2017 συστημένες επιστολές**, τα οποία και προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, οι πράξεις που προέκυψαν μετά την περαίωση του ελέγχου κατόπιν της υπ' αριθ.09.2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και οι αρχικώς εκδοθείσες (στις12.2016) ταυτάριθμες και ταυτόσημες πράξεις θεωρούνται ως μη κοινοποιηθείσες.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι αρχικώς εκδοθείσες ταυτάριθμες και ταυτόσημες πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ στις12.2016 ουδέποτε ανακλήθηκαν νόμιμα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απώλεσαν την ισχύ τους απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή** για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 97 παρ. 2 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι

την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής, για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις02.2017, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθ.-09-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, η οποία εκδόθηκε μετά τη μη αποδοχή των αποτελεσμάτων ελέγχου ΠΟΛ. 1072/2011, όπως προέκυψαν κατόπιν της υπ' αριθ.-09-2015 εντολής ελέγχου ΠΟΛ. 1072/2011, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αρ.-12-2013 εντολής ελέγχου. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1, 9 και 11 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**1. Για** την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας **εκδίδεται τιμολόγιο**. **9.** Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, **τα στοιχεία της συναλλαγής**, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. **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 ο Φ.Π.Α που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12.5.3. της ΠΟΛ. 3/1992 με τίτλο «Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, αλλά γενική (άρθρο 12 παράγραφος 11). Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο. Σημειώνεται ότι η επιμέτρηση (έγγραφη) δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου, αφού τέτοια υποχρέωση δεν καθιερώνεται από τις διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 3509/96, 715/91 για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και τον επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών εκτός αν υφίσταται σχετική σύμβαση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση όλα τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν αναφέρουν επαρκή προσδιορισμό, δεν γίνεται παραπομπή σε συγκεκριμένη επιμέτρηση ή σύμβαση, ώστε να αρκεί σύντομη περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας στα εν λόγω παραστατικά και τα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή δεν περιέχουν λεπτομερή περιγραφή των εκτελεσθέντων εργασιών και κατά συνέπεια ορθά δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της «.....»,

ΑΦΜ και προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. τους. Κατόπιν αυτών ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι: «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 δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 3943/2011: «.. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθά επιβλήθηκαν οι πρόσθετοι φόροι του Ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εφαρμογής ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4337/2015 ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου φορολογίας εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω ανακρίβειας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», ΑΦΜ:, β) «.....», ΑΦΜ και γ) «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

Διαφορά φόρου	35.214,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	42.257,64€
Σύνολο φόρου για καταβολή	77.472,34€

Υπ' αριθ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006

Διαφορά φόρου	18.973,38€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.768,06€
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.741,44€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	4.098,30€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.