



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1056

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.thess1@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 της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρίας και αλληλεγγύως υπεύθυνης κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Υπηρεσία μας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρίας και αλληλεγγύως υπεύθυνης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας εταιρίας στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 754.736,43 €, λόγω μη ζήτησης, μη λήψης και εν τέλει μη έκδοσης πέντε (5) φορολογικών στοιχείων αξίας 827.582,40 €, 184.862,00 €, 523.401,24 €, 994.268,61 € και 488.811,47 € αντίστοιχα κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 18 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ. 1, 2 και 8 περ. α του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της, με αφορμή την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ (αρ. πρωτ.), βάσει της οποίας το «.....», ΑΦΜ δεν ζήτησε, δεν έλαβε και εν τέλει δεν εξέδωσε τιμολόγια συνολικής αξίας 3.018.945,72 € για παρεχόμενες κατασκευαστικές εργασίες από την «.....», ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη καθιέρωση προσωπικής και αλληλεγγύας ευθύνης της, κατ' άρθρο 115 του Κ.Φ.Ε..
 - Η δεν εντάσσεται στα αλληλεγγύως συνυπόχρεα πρόσωπα κατ' άρθρο 115 του Κ.Φ.Ε..
 - Σε κάθε περίπτωση ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι καθιερώνεται προσωπική και αλληλεγγύα ευθύνη για τον Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο του Δ.Σ. ανώνυμης

εταιρείας, αυτή κατά το στάδιο λειτουργίας της Α.Ε. καταλαμβάνει μόνο εταιρικές οφειλές από παρακρατούμενους φόρους και Φ.Π.Α. και όχι πρόστιμα Κ.Β.Σ..

- 2) Έλλειψη ευθύνης της προσφεύγουσας ως λήπτριας των υπηρεσιών, στο μέτρο που κατά την φορολογική αρχή δεν υφίσταται υποχρέωση και ευθύνη της που παρέσχε τις υπηρεσίες να εκδώσει τα κατά το νόμο φορολογικά στοιχεία.
- 3) Η απαίτηση της κατασκευάστριας εταιρείας δεν έχει ακόμη καταστεί ληξιπρόθεσμη και απαιτητή λόγω εκκρεμοδικίας (μέχρι την έκδοση της δικαστικής απόφασης επί της αγωγής που κατέθεσε η ανωτέρω εταιρία εναντίον της προσφεύγουσας).
- 4) Οι προσωρινές επιμετρήσεις που διενήργησε, παρά τον νόμο, μονομερώς η παρέχουσα τις υπηρεσίες, κατασκευάστρια εταιρία αμφισβητούνται από την προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια αμφισβητείται και η αξία για την οποία θα έπρεπε να εκδοθούν τιμολόγια, ενώ επιπλέον δεν προκύπτει τότε διενεργήθηκαν οι προσμετρήσεις.
- 5) Η μη έκδοση από την πλευρά του λήπτη φορολογικού στοιχείου, δεν θεωρείται αυτοτελής παράβαση αλλά γενική παράβαση και το πρόστιμο εξαρτάται από την κατηγορία των βιβλίων (ΔΕφΘεσ/νίκης 1518/2003).
- 6) Αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης. Με τον ισχύοντα κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης ν. 4308/2014, δεν προβλέπεται αντίστοιχη υποχρέωση του λήπτη της υπηρεσίας, με συνέπεια πλέον να μην επιβάλλεται αντίστοιχη κύρωση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, στο άρθρο 115 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους, ενώ στην παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα

με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 115 ν. 2238/1994 «Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και **κατά τη διάρκεια λειτουργίας** του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής: α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά, β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.»

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και ειδικότερα στο άρθρο 50 του νόμου αυτού ρυθμίζεται η αλληλέγγυα ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές που δημιουργούνται από 1-1-2014 και εφεξής, ενώ για φορολογικές οφειλές γεννημένες μέχρι την 31/12/2013 ισχύουν οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 115 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 7 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «7. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

Επειδή, για τη θεμελίωση της ευθύνης των διοικούντων το νομικό πρόσωπο κατ' άρθρο 115 του Ν. 2238/1994 αρκεί η απόκτηση μιας εκ των περιοριστικά αναφερόμενων ιδιοτήτων κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης του νομικού προσώπου, δηλαδή ο διορισμός αυτών και η αποδοχή του διορισμού τους από το πρόσωπο αυτό, είναι δηλαδή ευθύνη αντικειμενική, χωρίς να ενδιαφέρει το βουλευτικό στοιχείο ή η ανάμειξη στη δημιουργία της οφειλής ή η ύπαρξη υπαιτιότητας του προσώπου στη δημιουργία του εταιρικού χρέους (ΝΣΚ 173/2001, ΕφΘεσ 719/2009 ΔΕΕ 2009.1214).

Επειδή, προϋπόθεση για την απόκτηση των παραπάνω ιδιοτήτων είναι η αποδοχή του διορισμού από το εν λόγω πρόσωπο (ΑΠ (Ολομ) 5/2004), η οποία μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή, ενώ αρκεί ο διορισμός τους στις επίμαχες θέσεις και η αποδοχή από αυτά, χωρίς να απαιτείται και ενεργός συμμετοχή τους και ανάμειξη στη δημιουργία των φορολογικών οφειλών της εταιρίας (ΔΠρΚερκ 38/1996 (Προεδρική Διαδικασία), ΔΠρΘεσ/νικη 697/2011), ενώ είναι αδιάφορο αν ασκούσε ουσιαστική διαχείριση ή όχι (Επ.Αν.ΣτΕ 496/2001, ΕφΘεσ. 124/2012).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 7^α περ. γ και 7β παρ. 15 του ν. 2190/1922, όπως ισχύει, προκύπτει ότι οι αποφάσεις της Διοίκησης ενός νομικού προσώπου για διορισμό των προσώπων που έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν, όπως και η για οποιοδήποτε λόγο παύση της εκπροσώπησής τους υποβάλλονται σε δημοσιότητα, η οποία δεν αποτελεί συστατικό τύπο (ad solemnitatem), αλλά έχει βεβαιωτικό - δηλωτικό χαρακτήρα (ad probationem), ώστε αν η απόφαση δεν έχει υποβληθεί στην προβλεπόμενη δημοσιότητα, η εταιρία δεν μπορεί να την

επικαλεστεί έναντι τρίτων, εκτός αν αποδείξει ότι οι τρίτοι την γνώριζαν, ενώ αντίθετα μπορούν να την επικαλεστούν κατ'αυτής οι τρίτοι (ΑΠ 916/2004, ΑΠ 307/2003).

Επειδή, η διοίκηση και εκπροσώπηση της ΑΕ προβλέπεται είτε από το νόμο που τη διέπει είτε από ειδικά προβλεπόμενη ρύθμιση στο καταστατικό αυτής, και ανήκει κατ' αρχάς στο Δ.Σ., το οποίο ενεργεί για το σκοπό αυτό συλλογικά, επιτρέποντας την υποκατάστασή του από έναν ή περισσότερους συμβούλους ή τρίτους, στους οποίους μεταβιβάζονται οι εξουσίες διαχείρισης και εκπροσώπησης, θεμελιώνοντας παράλληλα την (αστική) ευθύνη των οργάνων αυτών του νομικού προσώπου έναντι τρίτων από πράξεις ή παραλείψεις τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή, η αστική ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες έναντι τρίτων διαφοροποιείται από την ευθύνη των προσώπων αυτών για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου, ευθύνη που θεσπίζεται με τις ως άνω αναφερόμενες ειδικές διατάξεις, διαφοροποιώντας την στη φύση της από την πρώτη, καθόσον η ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές έναντι του Δημοσίου είναι γνήσια αντικειμενική ευθύνη, σε αντίθεση με τον κανόνα της υποκειμενικής ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα που ισχύει έναντι των λοιπών τρίτων.

Επειδή, η ευθύνη αυτή των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της εταιρίας που διοικούν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις είναι ευθύνη άμεση, προσωπική, πρόσθετη και απεριόριστη, καθώς επίσης είναι ευθύνη αντικειμενική και εις ολόκληρον (αλληλέγγυα), συντρέχει δε σωρευτικά με την ευθύνη του νομικού προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου διοικούντα το νομικό πρόσωπο στη διάρκεια λειτουργίας ή κατά τη λύση αυτού.

Επειδή, το άρθρο 115 του ν. 2238/1994 που ρυθμίζει την ευθύνη των διοικούντων κεφαλαιουχικές εταιρίες για φορολογικές οφειλές της έναντι του Δημοσίου ρητά αναφέρει τους φόρους για τους οποίους ευθύνονται τα πρόσωπα αυτά, ενώ μπορούν να τύχουν εφαρμογής και επί άλλων φορολογικών επιβαρύνσεων μόνο όμως μετά από ρητή παραπομπή ή ειδική ρύθμιση του νόμου που ρυθμίζει τα χρέη αυτά.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1103/2004** ορίζεται ότι: *«Ε) ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ Κ.Β.Σ. Ευθύνη καταβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».* Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, οι διατάξεις του Ν. 2238/94 με τις οποίες ρυθμίζεται η βεβαίωση, η διοικητική επίλυση της διαφοράς και η καταβολή του φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα και για πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, αφού σύμφωνα με την διάταξη αυτή για τα «πρόστιμα» που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, κύρια φορολογία νοείται η «φορολογία εισοδήματος». Συνεπώς οι σχετικές διατάξεις, φορολογικές ή μη (π.χ. άρθρο 115 του Ν. 2238/94, άρθρα 27, 28 Εμπ.Ν. κλπ), με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα καταβολής του «φόρου εισοδήματος»

και ειδικότερα καθορίζονται με αυτές τα πρόσωπα που ευθύνονται για την καταβολή του φόρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 115 παρ. 3 του ν. 2238/1994 η ευθύνη των διοικούντων για φορολογικές οφειλές κατά τη διάρκεια λειτουργίας της ανώνυμης εταιρίας, εφόσον έχουν μια από τις ρητά αναφερόμενες σε αυτό ιδιότητες, επεκτείνεται και **στα πρόστιμα ΚΒΣ** (ΣτΕ 2869/2013, ΣτΕ 1040/2016).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό καταστατικό ίδρυσης της «.....» και ειδικότερα το άρθρο 10 «Εξουσία και αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου» αναφέρονται τα κάτωθι:

- Το Διοικητικό Συμβούλιο ασκεί τη Διοίκηση (διαχείριση και διάθεση) της εταιρικής περιουσίας και την εκπροσώπηση της εταιρίας.
- Η αρίθμηση των δικαιωμάτων του Δ.Σ. που αναφέρονται στο εν λόγω άρθρο είναι απλώς ενδεικτική και όχι περιοριστική και κατά συνέπεια το Δ.Σ. έχει όλες τις αρμοδιότητες διοικήσεως και εκπροσωπήσεως της εταιρίας.
- Η εταιρία, αναλαμβάνει υποχρεώσεις και δεσμεύεται με την υπογραφή ενός ή δύο εξουσιοδοτημένων μελών του Διοικητικού Συμβουλίου κοντά στην εταιρική επωνυμία.
- Το Διοικητικό Συμβούλιο μπορεί, αποκλειστικά και μόνο εγγράφως, να αναθέτει την άσκηση όλων των εξουσιών και αρμοδιοτήτων του (εκτός από αυτές που απαιτούν συλλογική ενέργεια), καθώς και την εκπροσώπηση της εταιρίας σε ένα ή περισσότερα μέλη του, Διευθυντές της Εταιρίας ή τρίτους, καθορίζοντας συγχρόνως και την έκταση της ανάθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το ακριβές αντίγραφο του Πρακτικού Διοικητικού Συμβουλίου Νο της, το Διοικητικό Συμβούλιο παρέχει παμψηφεί δικαίωμα υπογραφής στους κ.κ.

1., Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο του Διοικητικού Συμβουλίου
2., Α.Φ.Μ., Αντιπρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου

Αποφασίζει και παρέχει την εξουσία στους ανωτέρω, με την εταιρική υπογραφή που αποτελείται από την σφραγίδα της εταιρίας «.....» και με μία από τις άνω δύο (2) υπογραφές δεσμεύει την εταιρία για κάθε συναλλαγή με φυσικό και νομικό πρόσωπο ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου, με κάθε Τράπεζα και Αρχή είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή. Μεταξύ των δικαιωμάτων τα οποία παρέχονται στους ανωτέρω, περιλαμβάνεται και το δικαίωμα να ενεργούν κάθε πράξη διαχειρίσεως.

Κατά συνέπεια, βάσει των ανωτέρω η, Α.Φ.Μ. είναι αλληλεγγύως συνυπεύθυνη με την ως άνω εταιρία για την καταβολή του προστίμου που επιβλήθηκε με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και για το χρονικό διάστημα που είχε την ιδιότητα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**1.** Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 5 και 14 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**5.** Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου. **14.** ... 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 όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά, για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**3.** Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, κατά περίπτωση, με χρήση χημικού χάρτη, αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: **στ)** Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.»

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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από το πληροφοριακό έγγραφο με αρ. πρωτ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης γνωστοποιήθηκε στη φορολογική αρχή η σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού με αντισυμβαλλόμενους αφενός μεν το και αφετέρου την τεχνική εταιρεία για την κατασκευή κτιριακών εγκαταστάσεων και τη διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου στη μονάδα αποθεραπείας και αποκατάστασης δυναμικότητας κλινών, στην κτηματική περιοχή της του Δήμου Αλεξανδρούπολης. Επειδή το δεν εκπλήρωσε τις συμβατικές του υποχρεώσεις έναντι της αντισυμβαλλόμενης τεχνικής εταιρείας, ενώ είχαν πραγματοποιηθεί οι εργασίες ανέγερσης των κτιριακών εγκαταστάσεων, η εταιρεία κατέθεσε αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης ζητώντας να της καταβληθεί το τίμημα που αντιστοιχούσε στην κατασκευή των κτιριακών εγκαταστάσεων του επενδυτικού σχεδίου. Η ενάγουσα εταιρεία και δεδομένου ότι αυτή πραγματοποίησε προσωρινές επιμετρήσεις, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο άρθρο 18 του Π.Δ. 186/1992 για το μέρος του τεχνικού έργου το οποίο είχε κατασκευαστεί, όφειλε να εκδώσει τιμολόγια τεχνικών έργων στο, τα οποία μέχρι σήμερα δεν εξέδωσε για τις παρακάτω συναλλαγές:

- 1) στις αξία παρεχόμενων κατασκευαστικών εργασιών 827.582,40 € (χωρίς Φ.Π.Α.),
- 2) στις αξία παρεχόμενων κατασκευαστικών εργασιών 184.862,00 € (χωρίς Φ.Π.Α.),
- 3) στις αξία παρεχόμενων κατασκευαστικών εργασιών 523.401,24 € (χωρίς Φ.Π.Α.),
- 4) στις αξία παρεχόμενων κατασκευαστικών εργασιών 994.288,61 € (χωρίς Φ.Π.Α.),
- 5) στις αξία παρεχόμενων κατασκευαστικών εργασιών 488.811,47 € (χωρίς Φ.Π.Α.).

Ωστόσο από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 18 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου από τον αντισυμβαλλόμενο στην περίπτωση άρνησης του υπόχρεου στην έκδοση τιμολογίου (τεχνικών έργων). Εν προκειμένω, η εταιρεία δεν ζήτησε, δεν έλαβε και εν τέλει δεν εξέδωσε τιμολόγια συνολικής αξίας 3.018.945,72 €, πράξη η οποία επιβεβαιώνεται από τα τηρούμενα βιβλία (ημερολογιακές εγγραφές) και στοιχεία της επιχείρησης αλλά και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της χρήσης 2012.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αμφισβητεί την εκτέλεση του έργου αλλά την συνολική αξία του εκτελεσθέντος έργου και τις επιμετρήσεις που διενήργησε η τεχνική εταιρεία, κατά συνέπεια όφειλε να προβεί στις προβλεπόμενες διαδικασίες, ήτοι να υπολογίσει την αξία του ολοκληρωθέντος έργου και να εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «*Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελίδα 286 επ.).*».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, εφαρμοστέο δίκαιο όσον αφορά την επιβολή προστίμου στην προκειμένη περίπτωση ήταν οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το Ν. 4337/2015 και όχι του Ν. 4308/2014.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίων λόγω εκκρεμοδικίας, γενικής και όχι αυτοτελούς παράβασης και αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και της, ΑΦΜ ως νόμιμης εκπροσώπου της ανωτέρω ανώνυμης εταιρίας και αλληλεγγύως υπεύθυνης.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	754.736,43€
----------	-------------

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

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.