



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 18/07/2017

Αριθμός απόφασης: **1461**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. του» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατονομάζονται ειδικά, χωρίς ίδια υλικά και διεύθυνση έδρας στο . του ... - Τ.Κ. ... κατά: α) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 β) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και γ) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων ΚΦΑΣ χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. .../.../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 22.219,70 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.451,73 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 13.776,21 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 38.447,64 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 17.291,38 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 19.193,43 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 36.484,81 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 16.856,72 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στη χρήση 2013 από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1167017 ΕΞ 2015 Δελτίο Πληροφοριών της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΓΓΔΕ προς τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με το οποίο ζητούνταν η δρομολόγηση των υποθέσεων της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας ώστε να προβεί η Δ.Ο.Υ. σε άμεση έκδοση εντολών μερικού ελέγχου, για τους φορολογούμενους που συμπεριλαμβάνονταν στο ως άνω έγγραφο, μεταξύ των οποίων ήταν και ο προσφεύγων.

Η Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας με το με αριθ. πρωτ./08-12-2014 έγγραφο της προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, αιτήθηκε την διενέργεια ελέγχου κατόπιν εντολής που της δόθηκε με την υπ' αριθμ/2014 απόφαση της Οικονομικής Επιτροπής της υπηρεσίας της. Αφορμή αποτέλεσε το γεγονός ότι σε βάρος της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ασκήθηκαν

είκοσι τέσσερις (24) αγωγές που αφορούν στην πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς και βασίζονται στην ίδια πάντοτε νομική βάση (αποζημίωση λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού).

Ειδικότερα, οι ενάγοντες, μεταξύ των οποίων είναι και ο προσφεύγων, υποστηρίζουν ότι μεταξύ των ετών 2007-2010 ο πρώην Νομάρχης τους ανέθεσε την εκτέλεση διάφορων δημόσιων έργων, με προφορικές εντολές, δηλαδή χωρίς πιστώσεις, χωρίς μελέτες και φυσικά δίχως διαγωνισμούς. Οι ενάγοντες, παρά τις «ισχυρές αντιρρήσεις τους», αποδέχθηκαν τις εντολές και εκτέλεσαν έργα συνολικής αξίας 2.354.701 ευρώ. Σύμφωνα με το παραπάνω σχετικό, σημειώθηκαν σοβαρότατες παραβιάσεις της νομοθεσίας περί δημοσίων έργων, (και οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στο παραπάνω έγγραφο), ήτοι παράνομες αναθέσεις, κατατμήσεις έργων και έγκριση επιμετρήσεων χωρίς προηγούμενη μελέτη και συμβατικά τεύχη δημοπράτησης. Έτσι γεννάται το ερώτημα αν όντως εκτελέστηκαν όλα τα παραπάνω έργα και (σε καταφατική απάντηση) αν ζημιώθηκε η πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Κιλκίς και κατ' επέκταση η ΠΚΜ. Επειδή οι ενάγοντες διαθέτουν «θεωρημένες επιμετρήσεις» κι επειδή η ΔΤΕ/ΠΕ επιβεβαίωσε την εκτέλεση των έργων, οι αγωγές που συζητήθηκαν έγιναν δεκτές, παρά την άρνηση τους από την νομική υπηρεσία. Ενόψει του ότι σε κάποιες από τις υποθέσεις αυτές η Π.Κ.Μ. άσκησε εφέσεις, ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου ώστε να διαπιστωθεί -στο μέτρο του δυνατού – εάν:

- α) πράγματι εκτελέστηκαν τα έργα,
- β) απειλείται ζημία σε βάρος της Π.Κ.Μ. και
- γ)ποια φυσικά πρόσωπα φέρουν αστικές ,πειθαρχικές και ποινικές ευθύνες.

Σε συνέχεια του παραπάνω σχετικού, η ΠΚΜ, με το υπ' αρ. πρωτ./..../24-12-2015 έγγραφο της, απέστειλε προς τη Διεύθυνση Ελέγχων της ΓΓΔΕ, κατάσταση με τα ΑΦΜ και την αντίστοιχη Δ.Ο.Υ. των αναδόχων έργων, οι οποίοι έχουν υποβάλλει αγωγή κατά της πρώην Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Μεταξύ αυτών, στο Νο 13 της κατάστασης ήταν και ο προσφεύγων.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. και σύμφωνα με την με ημερομηνία υπογραφής 10-04-2014 αγωγή που κατέθεσε ο προσφεύγων ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι:

- Κατά το Δεκέμβριο του 2010 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «ΑΡΣΗ ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΩΝ - ΕΚΣΚΑΦΕΣ ΠΡΑΝΩΝ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΡΧΙΑΚΗΣ ΟΔΟΥ ΕΠΤΑΛΟΦΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ», το οποίο του ανέθεσε προφορικά η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας Κιλκίς, χωρίς να υπογραφεί σχετική σύμβαση.

Στη συνέχεια αναφέρεται ότι η κατασκευή του έργου έλαβε χώρα βάσει των υποδείξεων του επιβλέποντος μηχανικού της Διεύθυνσης Τεχνικών έργων και αποπερατώθηκε και παραδόθηκε προσηκόντως στα τέλη Δεκεμβρίου.

Στην προαναφερόμενη αγωγή επισυνάπτονται:

- 1) Η από 07-01-2013 «ΤΕΧΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ», στην οποία αναφέρονται οι εργασίες που έγιναν, την οποία συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης

Τεχνικών Έργων . . και έχει θεωρηθεί από τον προϊστάμενο της Δ/σης Τεχνικών έργων κ....

- 2) Το από 07-01-2013 έγγραφο με τίτλο «. .» στο οποίο αναφέρεται η αξία των εργασιών, το οποίο συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων . . και έχει θεωρηθεί από τον προϊστάμενο της Δ/σης Τεχνικών έργων
- 3) Το από 07-01-2013 έγγραφο με τίτλο ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ» την οποία συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων

Το σύνολο της δαπάνης για τις εργασίες που πραγματοποίησε και οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στον με ημερομηνία θεώρησης 07-01-2013 πίνακα με τίτλο «Κοστολόγηση εργασιών» ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 66.497,07 ευρώ (καθαρή αξία εργασιών 54.062,66 €, πλέον ΦΠΑ 23% 12.434,41 €).

- Στις αρχές Ιανουαρίου του 2011 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΛΑΒΩΝ ΑΠΟ ΘΕΟΜΗΝΙΑ ΣΤΗΝ ΟΔΟ ΠΡΟΣ ...», το οποίο του ανέθεσε προφορικά η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας, χωρίς να υπογραφεί σχετική σύμβαση.

Στη συνέχεια αναφέρεται ότι η κατασκευή του έργου έλαβε χώρα βάσει των υποδείξεων του επιβλέποντος μηχανικού της Διεύθυνσης Τεχνικών έργων και αποπερατώθηκε και παραδόθηκε προσηκόντως στα τέλη Ιανουαρίου.

Στην προαναφερόμενη αγωγή επισυνάπτονται:

- 1) Η από 27-03-2013 «ΤΕΧΝΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ» στην οποία αναφέρονται οι εργασίες που έγιναν, την οποία συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων . . και έχει θεωρηθεί από τον προϊστάμενο της Δ/σης Τεχνικών έργων
- 2) Το από 27-03-2013 έγγραφο με τίτλο «ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ» στο οποίο αναφέρεται αναλυτικά η αξία των εργασιών, το οποίο συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων και έχει θεωρηθεί από τον προϊστάμενο της Δ/σης Τεχνικών έργων κ.....
- 3) Το από 27-03-2013 έγγραφο με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΠΟΥ ΕΓΙΝΑΝ» την οποία συνυπογράφει ο επιμετρήσας μηχανικός Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων

Το σύνολο της δαπάνης για τις εργασίες που πραγματοποίησε και οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται στον με ημερομηνία θεώρησης 27-03-2013 πίνακα με τίτλο «ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ», ανέρχονται συνολικά στο ποσό 15.453,96 ευρώ (καθαρή αξία εργασιών 12.564,20 € πλέον ΦΠΑ 23% 2.889,76 €).

Βάση των αρχείων του συστήματος taxis, ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του τα με αριθμούς κυκλοφορίας ... ΙΧ και ΙΧ μηχανήματα έργου, για τα οποία κατέβαλε εμπρόθεσμα τα τέλη κυκλοφορίας.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προέκυψε, ότι ο προσφεύγων για τα προαναφερόμενα τεχνικά δημόσια έργα, που εκτέλεσε για λογαριασμό της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας και για τα οποία οι "επιμετρήσεις" θεωρήθηκαν από την αρμόδια υπηρεσία κατά τη χρήση 2013, συνολικής αξίας 81.951,03 ευρώ, (καθαρή αξία 66.626,86 πλέον ΦΠΑ 15.324,17), δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία του τα αντίστοιχα παραστατικά.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, περαίωσε το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 του ν. 2238/94 και 30 του ΠΔ 186/92 και αντίστοιχα τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος για την υπό κρίση χρήση.

Καταλογίστηκε επίσης το αντίστοιχο πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και την υποβολή ανακριβούς κατάστασης για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών της παρ 1 του άρθρου 10 του Ν. 4093/2012, για την κρινόμενη χρήση.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1)** Τα ποσά που διεκδικεί με την από 10.4.2014 αγωγή του, κατά της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, αποτελούν αποζημίωση κατά τις διατάξεις του αδικαιολόγητου πλουτισμού και όχι αμοιβή για την εκτέλεση έργου. Επομένως, είναι σαφές ότι δεν αποτελούν αμοιβή, που αναγνωρίστηκε από το δικαστήριο, ώστε να συντρέχει ζήτημα έκδοσης του αντίστοιχου τιμολογίου, αλλά αποζημίωση λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού, με νόμιμο τίτλο για την καταβολή του ποσού τις εν λόγω δικαστικές αποφάσεις. Ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι τα υπό εξέταση ποσά τιμολογούνται, εν προκειμένω ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων ταυτίζεται με τον χρόνο καταβολής των ποσών. Δεν υπήρχε υποχρέωση καταγραφής των εν λόγω συναλλαγών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις κατ' άρθρ. 10 παρ. 1 του ν. 4093/2012
- 2)** Μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων της επιχείρησής του ως ανακριβών. Δεν υφίστανται οι παραβάσεις της μη έκδοσης και μη καταχώρησης τιμολογίων. Η αποζημίωση δεν αποτελεί Φορολογητέο εισόδημα. Μη σύννομη η προσθήκη των εν λόγω συναλλαγών κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του.
- 3)** Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων του λόγω της φερόμενης ανακρίβειας και ο βάσει αυτού προσδιορισμός του Φ.Π.Α. Μη σύννομα ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του ΦΠΑ με βάση τα αποτελέσματα του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισοδημάτων του. Μη επιτρεπτός ο καταλογισμός ΦΠΑ επί καταβληθείσας

αποζημίωσης. Μη σύννομος ο καταλογισμός ΦΠΑ για αμοιβές που δεν εισπράχθηκαν. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ δυνάμει του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε εξωλογιστικά.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί του ότι τα ποσά που διεκδικεί αποτελούν αποζημίωση λόγω αδικαιολόγητου πλουτισμού και όχι αμοιβή για την εκτέλεση έργου και περί ταύτισης του χρόνου έκδοσης των τιμολογίων με την είσπραξη

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ ΦΕΚ 222^Α/ 12-11-2012) ρητά ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, στην παρ 3 του άρθρου 2 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», περαιτέρω, στην παρ 16 του άρθρου 4 ότι «16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων. β) και στις παρ 17 και 18 του ως άνω νόμου ότι: «17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις. γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ)ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. στ)ζ)η) Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α.. 18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 6 (Τιμολόγηση Συναλλαγών) του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

...

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. β)γ)δ)ε)στ)

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

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. **Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.** Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι

προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

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

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

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

Επειδή, με στην με αριθ. πρωτ. 1049060/946/A0012/2007 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Χαρακτηρισμός επιχείρησης ως τεχνικής), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Από την δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει πάγια δεκτό ότι ως επιχείρηση κατασκευής τεχνικών έργων δημοσίων ή ιδιωτικών, νοούνται εκείνες οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την εκτέλεση εργασιών κατασκευής έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους, όπως οικοδομικά έργα, λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα υπαίθρου.

Ειδικότερα, επί οικοδομικών έργων, εργολαβικές εργασίες, είναι οι εργασίες που αφορούν κατεδαφίσεις, εκσκαφές θεμελίων, κατασκευές μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, πλακοστρώσεις, ξυλουργικές εργασίες, υδροχρωματισμοί και ελαιοχρωματισμοί, διακοσμήσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων κ.τ.λ. που έχουν σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία συστατικών μερών του κυρίου πράγματος.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης κάποιου νέου στοιχείου ή ιδιότητας επί υπάρχοντος ήδη πράγματος ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελέσουν ενιαίο ή όχι πράγμα (π.χ. εγκατάσταση μηχανημάτων).

Η συναρμολόγηση κινητού πράγματος, μη συνδεομένων με το έδαφος (π.χ. αυτοκινούμενου μηχανήματος), δεν θεωρείται τεχνικό έργο, καθόσον δεν γίνονται εργασίες σύνδεσης του στοιχείου με το έδαφος κατά τρόπο μόνιμο και άρρηκτο (1876/1985 1η Επιθεώρηση οικον. εφοριών).

Επίσης, δεν έχουν το χαρακτήρα του τεχνικού έργου, εργασίες συντήρησης ήδη υφιστάμενων εγκαταστάσεων ως π.χ. ελαιοχρωματισμοί, υδροχρωματισμοί κ.λπ..

Στην ανωτέρω έννοια του εργολάβου τεχνικού έργου δεν περιλαμβάνονται και οι ασκούντες εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση προμηθευτές οικοδομικών προϊόντων και όταν ακόμη, εκτός από την πώληση των προϊόντων της επιχείρησής τους, εκτελούν και την παρεπόμενη εργασία της τοποθέτησης αυτών στα πλαίσια του όλου επιτελούμενου έργου.

2. Σύμφωνα με την αίτησή σας, σκοπός και αντικείμενο εργασιών της «....» είναι η ανάληψη εκτέλεσης του δημόσιου έργου «.....».

Ως εκτελούμενες εργασίες αναφέρονται εργασίες συντήρησης μηχανολογικών εγκαταστάσεων γενικώς, λοιπές εργασίες εποπτείας, παρακολούθησης, επίβλεψης ελέγχου, παροχής οδηγιών για την ομαλή λειτουργία του ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού, έγκαιρης υπόμνησης για μεγαλύτερης έκτασης εργασίες και άλλες εργασίες επισκευής...»

Επειδή, με στην με αριθ. πρωτ. **1054325/421/0015/8.8.2006** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκδοση φορολογικού στοιχείου για την εκτέλεση δημόσιου τεχνικού έργου – Επιβολή ή μη ισόποσου προστίμου), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του άρθρου 12, 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.

2. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικότερα το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου τεχνικών έργων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 και 15 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκυκλιό μας **1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992** (παρ. 12.5.2), το τιμολόγιο τεχνικών έργων εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση.

Στο σημείο αυτό, διευκρινίζεται, ότι για τα δημόσια τεχνικά έργα εκδίδονται τιμολόγια από τον εργολήπτη κατασκευαστή του έργου για τα πιστοποιούμενα εντός της χρήσεως εργολαβικά ανταλλάγματα.

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό αντάλλαγμα, εκδίδονται τιμολόγια, στους χρόνους που προαναφέρθηκαν, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση που δεν εισπράττεται η αξία ή η αμοιβή ή μέρος αυτής για την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, οπότε τα τιμολόγια εκδίδονται στους χρόνους που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 1 του παρόντος εγγράφου, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

3. Περαιτέρω και όσον αφορά την επιβολή των προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής (μη εμφάνιση της συναλλαγής ή μέρους αυτής, κατά το χρόνο του ελέγχου, στα οριζόμενα από τον Κ.Β.Σ., φορολογικά βιβλία και στοιχεία), η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) €, **επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.**

4. Κατόπιν των ανωτέρω, στην περίπτωση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο η ανακριβής έκδοση στοιχείου για συγκεκριμένη συναλλαγή (θέμα πραγματικό) η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) €, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αξίας αυτής, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του παρόντος, η διερεύνηση των οποίων εμπίπτει στην αρμοδιότητά σας.».

Επειδή, στην με αριθ. πρωτ. **Δ15Β 1028660 ΕΞ 19.2.2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, παρέχονται διευκρινίσεις, αναφορικά με το περιεχόμενο του τιμολογίου επί εκτέλεσης τεχνικού έργου ή εγκατάστασης όπου ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., μετά την τροποποίηση που επήλθε με τις διατάξεις της παραγράφου 5 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α'/19-11-2012), όπως ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 11 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1004/4.1.2013, καταργείται η δυνατότητα συνοπτικής περιγραφής του είδους, επί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, εφόσον επί του τιμολογίου γίνεται παραπομπή στη σχετική σύμβαση, δυνατότητα που είχε παρασχεθεί με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του προϊσχύσαντα Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Όσον αφορά τις καταργούμενες ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, σημειώνεται ότι, όπως διευκρινίζεται με την παρ. 12.4.2. της ΠΟΛ.3/24.11.1992 του προϊσχύσαντα Κ.Β.Σ., πρόκειται ειδικά για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών συνθέτων – πολλαπλών, που εκτείνονται, συνήθως, χρονικά και αφορούν διάφορα είδη παροχών, αλλά συνιστούν μια ενιαία εξυπηρέτηση, για την οποία συμφωνείται μια ενιαία συνολική αμοιβή (π.χ. περίπτωση που μεταξύ δύο επιχειρήσεων συμφωνείται

να παρασχεθεί από την πρώτη στη δεύτερη δέσμη υπηρεσιών, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα έναντι ενιαίας συνολικής αμοιβής). Στις περιπτώσεις αυτές περιοριστικά και μόνον αναφέρονται οι ως άνω καταργούμενες διατάξεις.

2. Περαιτέρω, όσον αφορά το περιεχόμενο του τιμολογίου εκτέλεσης τεχνικού έργου ή εγκατάστασης, έχει γίνει δεκτό ότι, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2013 με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα αναφερόμενα στην παρ.12.5.3.της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.3/24.11.1992 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ., συνεπώς 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. Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο.».

Επειδή, «.....Όταν εκτελείται ένα έργο με υλικά του εργολάβου τότε έχουμε παραγωγή και πώληση αγαθού (τεχνικού έργου). Όταν εκτελείται ένα έργο με υλικά του κυρίου του έργου, δηλαδή του ιδιοκτήτη, τότε έχουμε παροχή υπηρεσίας για την κατασκευή του έργου. Όταν γίνονται επισκευές, συντηρήσεις ή βελτιώσεις τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων τότε έχουμε παροχή υπηρεσιών ακόμα και στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου εφόσον η αξία τους δεν είναι καθοριστική και δεν μπορεί να μεταβάλει τη σχέση ως παροχή υπηρεσίας δεδομένου ότι πλέον δεν καθορίζεται ποσοστό αξίας υλικών έναντι της συνολικής αμοιβής από τις διατάξεις και πρέπει να ακολουθείται μια σταθερή λογική, σύμφωνη με τις συναλλακτικές συνήθειες. Βλέπε οπωσδήποτε και περί εννοιών στο άρθρο 1. Επειδή ακριβώς δημιουργείται πρόβλημα και με το δεδομένο ότι τα δελτία αποστολής άλλοτε απευθύνονται (σωστά) προς το εργοτάξιο (για τον κατασκευαστή του έργου), άλλοτε προς τον κύριο του έργου, άλλοτε τα υλικά φτάνουν στο χώρο του έργου από τους προμηθευτές κατ' εντολή των εργολάβων και θεωρητικά όταν δεν έχουν παραδοθεί δελτία αποστολής στο κύριο του έργου θα έπρεπε να εκδοθεί Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής για την παράδοση του έργου, πλην όμως κάτι τέτοιο ούτε έγινε αντιληπτό από την αγορά ούτε εξυπηρετεί κάποια ιδιαίτερη σκοπιμότητα, γι' αυτό με την Ερμ. Εγκ./3/92 § 12.5.1 διευκρινίζεται ότι «αρκεί η έκδοση Τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ. Α. ή συνενωμένο Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής».

Το τιμολόγιο τεχνικών έργων είναι σε κάθε περίπτωση αθεώρητο, είτε πρόκειται για νέο τεχνικό έργο (πώληση), είτε για έργο με υλικά του κατασκευαστή (παροχής υπηρεσιών), είτε επισκευής παλαιών εγκαταστάσεων (παροχής υπηρεσιών), με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ.....

Εργολαβία κατά το άρθρο 681 του Α.Κ. είναι η σύμβαση μίσθωσης έργου, κατά την οποία ο μεν εργολάβος υποχρεούται στην εκτέλεση έργου, ο δε εργοδότης στην καταβολή της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

Υπεργολαβία, κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 681 και 684 του Α.Κ., όπως ερμηνεύτηκαν και από το Σ.τ.Ε. με τις αριθ. 2242/1962, 796/1962, 467/1963, 2455/1964 κ.α. αποφάσεις, υπάρχει όταν ο εργολάβος αναθέτει την εκτέλεση του παρ' αυτού αναληφθέντος έργου ή μέρους τούτου, σε άλλο πρόσωπο, τον υπεργολάβο, ο οποίος αναλαμβάνει την κατασκευή του έναντι ορισμένης αμοιβής χρησιμοποιώντας εργάτες μισθοδοτούμενους και αμειβόμενους παρ' αυτού...

Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικού έργου, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση και τα φορολογικά δικαστήρια, είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο του οποίου κύρια επαγγελματική απασχόληση είναι η εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, δηλαδή οικοδομικών, λιμενικών υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργων υπαίθρου γενικά, άσχετα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται και η εργασία προσθήκης κάποιου νέου στοιχείου ή ιδιότητας επί υπάρχοντος ήδη πράγματος ανεξάρτητα αν τα συνδεόμενα θα αποτελέσουν ενιαίο ή όχι πράγμα...

220. Πως πρέπει περιγράφεται το τεχνικό έργο στα τιμολόγια. Όταν εκτελούνται τεχνικά έργα, εγκαταστάσεις, ναυπηγήσεις, επισκευές πλοίων κλπ, πρέπει στα τιμολόγια να αναγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Εφόσον υπάρχει επιμέτρηση των εκτελεσθεισών έργων, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην επιμέτρηση, η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο - §107 Εγκ 117/68 κα 12.5.3 Εγκ. ΚΒΣ 3/92).

Η έλλειψη επιμέτρησης τεχνικού έργου (μη έγγραφη σύνταξη) δεν καθιστά πλημμελή τα εκδοθέντα τιμολόγια από εργολαβική επιχείρηση, καθόσον η επιμέτρηση δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου, αφού η έκδοση τέτοιου στοιχείου (επιμέτρηση) δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Αυτό αναφέρεται στην απόφαση του ΣτΕ 3565/76. Σχετική και η § 12.5.3 της Εγκ. Κ.Β.Σ. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν συντάσσονται επιμετρήσεις, στα τιμολόγια πρέπει να γίνεται αναλυτική περιγραφή του έργου....

226. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου τεχνικών έργων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου καθώς και τιμολογίου δημοσίων τεχνικών έργων Όταν ένα έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί μέσα στη χρήση, ανεξάρτητα αν καταβάλλεται ή όχι το αντίτιμο αυτού.....

Με την πιστοποίηση και μέχρι το τέλος του έτους της πιστοποίησης, εκδίδεται το τιμολόγιο ανεξάρτητα αν γίνει ή όχι η είσπραξη του αναλογούντος αντιτίμου (Σχετικό εγγ. 1016584/19/7-12-1994 προς την Πανελλήνια Ένωση Δημοσίων Έργων και Εγγ. 1015861/120/20-2-98 .

Η διάταξη αυτή (Άρθρο 34 § 4α' του Ν. 2238/94 καταλαμβάνει «τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικώς». Αν ένα Δημόσιο Έργο δεν πιστοποιηθεί στο τέλος της χρήσης, τότε όλες οι δαπάνες που έχουν γίνει γι' αυτό πρέπει να μεταφερθούν ως δαπάνες επόμενης χρήσης.....

Ως πιστοποίηση θεωρείται η αποδοχή της επιμέτρησης και η υπογραφή της, εκ μέρους των δημοσίων οργάνων.» (Δημ. Σταματόπουλος ΚΦΑΣ, Ανάλυση- Ερμηνεία,-Άρθρο 6.Τεχνικά έργα ή εγκαταστάσεις- Αθήνα 2013-σελ 622,623,624,626,627).

Επειδή, στις παρ 1, 3 και 8 του άρθρου 10 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α..

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.».

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 έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/11-12-2014 που επικαλείται ο προσφεύγων, αναφέρεται σε θέματα σχετικά με την κατάργηση του ΚΦΑΣ και παρέχει διευκρινήσεις επί μεταβατικού χαρακτήρα θεμάτων ως προς τον Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 01/01/2015.

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.» .Στην προκειμένη περίπτωση, η δραστηριότητα του προσφεύγοντος ως εργολάβου δημοσίων έργων δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των ελευθερίων επαγγελματιών, όπως αυτά ορίζονται στην παρ 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 8/2004 απόφαση του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου, η διευθύνουσα υπηρεσία υποχρεούται, μέσα σ' ένα μήνα, από την υποβολή εκ μέρους του αναδόχου του έργου της πιστοποίησης, να προβεί στην έγκριση της. Αν η μηνιαία προθεσμία παρέλθει

άπρακτη, η πιστοποίηση που υποβλήθηκε θεωρείται εγκεκριμένη (Εγκύκλιος 30/2004 του ΥΠΕΧΩΔΕ).

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. 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:α)...β)...γ)...δ)...ε)...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 αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρουβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1252/20-11-2015 της ΓΓΔΕ, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.».

Επειδή, εν προκειμένω οι παραβάσεις της ανακριβούς υποβολής των καταστάσεων για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών και της μη έκδοσης στοιχείων εσόδων καταλογίστηκαν σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 6 και παρ.10 του Ν.2523/97,σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ στ' και ζ' του Ν.4337/2015, συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αθεμελίωτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του μη σύννομου του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών και περί του μη σύννομου της προσθήκης των εν λόγω συναλλαγών κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του, λόγω του ότι η αποζημίωση δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος...», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.», στο άρθρο 30 ότι «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή

τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας....», στο δε άρθρο 31 ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.....».

Επειδή, στις παρ 4 και 5 του άρθρου 34 του ΚΦΕ ορίζεται ότι: «4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη

διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα: α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.....

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.». Οι παρ 4 και 5 εφαρμόζονται σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 12 του ν. 3522/2006 για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1.1.2007 και μετά.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ως άνω νόμου, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, ως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν

υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους....»

Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στο άρθρο 68 το φορολογικό επανέλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω,

χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008](#) (Α' 258)...».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ο επανέλεγχος, που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου (αυτοέλεγχος Ν. 3296/2004), διότι αντικείμενο του επανελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων του Πληροφοριακού Δελτίου της Νομικής Υπηρεσίας της ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης και όχι εκείνων που ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. (ΣΤΕ 2703/97,2473/96).

Επειδή, στη με αριθμό **1033600/610/A0012/30-03-2007** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Φορολογική μεταχείριση ατομικών επιχειρήσεων εκτέλεσης δημόσιων τεχνικών έργων), ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.α' της παρ.4 του άρθρου 34 του ν.[2238/94](#) όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.[3522/2006](#), για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή των εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 34 του ν.[2238/1994](#), όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.[3522/2006](#), κι οι οποίες έχουν εφαρμογή για δημόσια τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά ορίζεται, ότι τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο,

προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ.β' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.[2238/1994](#) ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 40 του Π.Δ 609/1985 περί «κατασκευής δημοσίων έργων» ορίζεται, ότι μετά τη λήξη κάθε μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου που τυχόν ορίζει η σύμβαση για τις τμηματικές πληρωμές, ο ανάδοχος συντάσσει λογαριασμό των οφειλόμενων σ' αυτόν ποσών από εργασίες που εκτελέσθηκαν. Οι λογαριασμοί αυτοί στηρίζονται στις καταμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα παραλαβής αφανών εργασιών. Κατ' αρχήν απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες που δεν έχουν καταμετρηθεί.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η ατομική επιχείρηση η οποία εκτελεί δημόσιο τεχνικό έργο που αναλαμβάνει μετά την 1η Ιανουαρίου 2007 προσδιορίζει το καθαρό της αποτέλεσμα με λογιστικό τρόπο (έσοδα-έξοδα) για το έργο αυτό. Επίσης, στην περίπτωση που πραγματοποιήσει ζημία σε μία χρήση λόγω του γεγονότος ότι η καταμέτρηση των εργασιών που εκτελέσθηκαν για το έργο αυτό και η πιστοποίηση των οικείων λογαριασμών πραγματοποιείται σε επόμενη χρήση, τότε η ζημία αυτή μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα λογιστικά κέρδη επόμενων χρήσεων, κι επομένως η εν λόγω επιχείρηση δεν θα επιβαρυνθεί φορολογικά (σχετ. 1035038/10347/Β0012/11.4.2003 διαταγή).....».

Επειδή, στη με αριθμό **1103223/11442ΠΕ/Β0012/07.05.2007** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Φορολογική αντιμετώπιση αποζημίωσης που καταβάλλεται μετά από δικαστική απόφαση), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.[2238/1994](#), οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, κ.λπ.) βάσει της παρ.1 του άρθρου 105 του ιδίου νόμου, ως ακαθάριστο εισόδημα από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους συναλλαγές αυτής, που έχουν σχέση με την επαγγελματική της δραστηριότητα γενικά, καθώς και κάθε κέρδος που προκύπτει κατά την επιδίωξη του σκοπού της (μεσιτείες, συναλλαγματικές διαφορές, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις, κ.λπ.).

2. Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε ανώνυμη εταιρία αποτελεί για αυτήν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (1039134/10562/Β0012/1.10.2004 και 1077202/11108πε/Β0012/17.1.2005, 1034385/10521/Β0012/20-2-2007 έγγραφά μας).....»

Επειδή, από τον προσφεύγοντα, έχει ασκηθεί αγωγή σύμφωνα με τις διατάξεις περί αδικαιολόγητου πλουτισμού, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατά της

Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, ως καθολικής διαδόχου της πρώην Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης

Επειδή περαιτέρω, οι διαφορές μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, που προκύπτουν από σύμβαση κατασκευής δημοσίου έργου και για τις οποίες έχουν δικαιοδοσία τα πολιτικά δικαστήρια, επιλύονται κατά την οριζόμενη στο νόμο διαδικασία, ύστερα από προσφυγή του ενδιαφερόμενου, από το Εφετείο της Περιφέρειας, όπου βρίσκεται το έργο, ή από το καθ' ύλην αρμόδιο Δικαστήριο, εφόσον οι διαφορές που προκύπτουν έχουν ενοχική σχέση.

Επειδή, στο άρθρο 14 (Μεταβατικές διατάξεις), του Ν 4093/2012 ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές. 2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4093/2012, Υποπαράγραφος Ε.1. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «....

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων εισήχθη για πρώτη φορά στη χώρα μας, με την ονομασία Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, με το διάταγμα της 7ης Ιουλίου 1952 και στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με τον α.ν. 4/1968, το π.δ. 99/1977 και το ισχύον π.δ. 186/1992. Σκοπός του Κώδικα δεν ήταν ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, αλλά η διευκόλυνσή τους στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών με την καθιέρωση ενιαίων, σαφών και λεπτομερειακών κανόνων σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, ώστε να γνωρίζουν επακριβώς οι μικρομεσαίες κυρίως επιχειρήσεις τις υποχρεώσεις τους έναντι των φορολογικών αρχών σχετικά με το θέμα αυτό. Σταδιακά όμως, στο πλαίσιο της προσπάθειας για την πάταξη της φοροδιαφυγής, αποδόθηκε πολύ μεγαλύτερο βάρος στο κυρωτικό μέρος του Κώδικα με αποτέλεσμα την πρόβλεψη αυστηρότατων και υπέρογκων διοικητικών προστίμων, μη δυναμένων να εισπραχθούν κατά την λογική εκτίμηση των πραγμάτων, ακόμη και για τυπικές παραβάσεις των διατάξεών του. Επιπλέον, συνδέθηκαν στενά οι παραβάσεις των διατάξεών του με το κύρος των βιβλίων με αποτέλεσμα την εύκολη και χωρίς ουσιαστικό λόγο απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων από εργαλείο που θα βοηθούσε τις επιχειρήσεις στην εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων μεταβλήθηκε σε ένα σύστημα καταπίεσης ακόμη και των φορολογουμένων που θα ήθελαν να είναι συνεπείς με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επομένως το πρόβλημα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν είναι στην ουσία οι ουσιαστικές του διατάξεις, αλλά οι διατάξεις που προβλέπουν τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του και καθορίζουν την επίδραση που έχουν οι παραβάσεις αυτές στο κύρος των βιβλίων.Οι νέες ρυθμίσεις στοχεύουν στην άρση των δυσλειτουργιών που οφείλονταν στην αδυναμία του παλαιού θεσμικού πλαισίου να παρακολουθήσει την εξέλιξη της τεχνολογίας και τις νέες μορφές συναλλαγών και οικονομικών σχέσεων.Οι προτεινόμενες διατάξεις λειτουργούν πλέον για τη φορολογική απεικόνιση των συναλλαγών και τις διασταυρώσεις, με κύρια κατεύθυνση τον περιορισμό των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, τη μείωση του λειτουργικού κόστους εφαρμογής τους και τον εξορθολογισμό τους, χωρίς να αναιρείται η λειτουργία αυτών ως ρυθμιστικού πλαισίου καταγραφής των οικονομικών δεδομένων των επιχειρήσεων και ως εργαλείου ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι διατάξεις του προτεινόμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις φορολογίες και ουσιαστικά υλοποιείται ο στόχος της κατάργησης του υφιστάμενου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις:

- επιτυγχάνεται απλοποίηση, εκσυγχρονισμός και περιορισμός των γραφειοκρατικών αγκυλώσεων,
- ενισχύεται η διαφάνεια στις σχέσεις υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και επιχειρήσεων,
- ενισχύεται το αίσθημα δικαίου των πολιτών και ενθαρρύνεται η επιχειρηματικότητα με ταυτόχρονη διασφάλιση των συμφερόντων και των εσόδων του Δημοσίου και χωρίς να επηρεάζονται διατάξεις, που πηγάζουν από ενωσιακές υποχρεώσεις (Οδηγία για την τιμολόγηση)....Με τις παραγράφους 14 και 15 ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο, το Δημόσιο και λοιπά πρόσωπα...»

Επειδή, όλες οι διατάξεις του ΚΦΑΣ τίθενται σε ισχύ από 01/01/2013 και κάθε άλλη διάταξη, διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές που είναι αντίθετοι στις διατάξεις του ΚΦΑΣ παύουν να ισχύουν.

Επειδή με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, δεν υπάρχει πρόβλεψη απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών. Οι διατάξεις περί αντικειμενικού (εξωλογιστικού) προσδιορισμού αναφέρονται στο άρθρο 32 του ΚΦΕ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 4110/2013.

Επειδή, ο αντικειμενικός (εξωλογιστικός) προσδιορισμός με τις διατάξεις του άρθρου 32 περιορίζεται μόνο στη μη τήρηση βιβλίων, στη μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων, στην τήρηση κατώτερης κατηγορίας βιβλίων από την προβλεπόμενη, στη μη τήρηση φορολογικών στοιχείων και των λοιπών προβλεπομένων δικαιολογητικών εγγράφων και στη μη επίδειξη βιβλίων στον τακτικό

έλεγχο μετά από 2 έγγραφες προσκλήσεις, σε περιπτώσεις δηλαδή που καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, «...για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλ' απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1684-5/2014, ΣτΕ 3170/2013, ΣτΕ 3277/2010 κ.ά.).... Μη απόρριψη των βιβλίων του φορολογουμένου σε περίπτωση που είναι δυνατή η αναπλήρωση των ελλείψεων με στοιχεία τα οποία παρέχονται από τον φορολογούμενο και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, εφόσον, είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος. Ο λογιστικός [...] προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, εφόσον, και στην περίπτωση αυτή, κατά τη σχετική αιτιολογημένη ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου, παρά την παράλειψη αυτή, είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος (ΣτΕ 63-5/2000, Β' Τμμημ.).» και ότι, «στα πλαίσια αυτά, είναι δυνατόν να συναχθεί κρίση για την ειλικρίνεια και εν γένει την επάρκεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, από βιβλία και στοιχεία τρίτου (πρβλ. ΣτΕ 3852/1980)» (ΣτΕ 1102/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ (απλογραφικά του ΚΦΑΣ), **προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ,** (Λογιστικός προσδιορισμός).

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί του μη σύννομου του εξωλογιστικού προσδιορισμού και ο βάσει αυτού προσδιορισμός του ΦΠΑ, λόγω του δεν είναι επιτρεπτός ο καταλογισμός ΦΠΑ επί καταβληθείσας αποζημίωσης και για αμοιβές που δεν εισπράχθηκαν

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά

τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.....»

Επειδή, με την παρ 2 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας,β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ...»

Επειδή, «σύμφωνα με το άρθρο 16, του Κώδικα ΦΠΑ η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, δηλαδή δημιουργείται για τον υποκείμενο στο φόρο υποχρέωση να τον καταβάλει στο Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

Κατ' εξαίρεση του κανόνα, σε ορισμένες περιπτώσεις για το χρόνο πραγματοποίησης των φορολογητέων πράξεων, ορίζεται ότι ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, όταν από τον Κ.Β.Σ. παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών.

Σημειώνεται ότι με βάση τις ανωτέρω διατάξεις ακόμα και στις περιπτώσεις που από τον αγοραστή (λόγω άρνησης, αδυναμίας κ.λπ.) δεν καταβάλλεται το τίμημα και ο ΦΠΑ της συναλλαγής στον προμηθευτή, εφόσον έχει εκδοθεί τιμολόγιο, υπάρχει υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης και απόδοσης του ΦΠΑ στη φορολογική περίοδο έκδοσης του τιμολογίου.

Σχετικά σημειώνεται ότι σύμφωνα με τα άρθρα 35 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ, ο υπόχρεος που έχει αναγράψει ΦΠΑ στο τιμολόγιο, έχει υποχρέωση υποβολής της περιοδικής δήλωσης και απόδοσης του ΦΠΑ, ανεξάρτητα εάν έχει εισπράξει το ΦΠΑ ή όχι.

Η υποχρέωση της απόδοσης του ΦΠΑ στη φορολογική περίοδο έκδοσης του τιμολογίου, ισχύει και στην περίπτωση που η εξόφληση γίνεται καθυστερημένα όπως π.χ. εκτέλεση τεχνικών έργων, προμήθειες του Δημοσίου κ.λπ.

16.2 Χρόνος γένεσης και απαιτητό του φόρου στις περιπτώσεις έκδοσης τιμολογίου επί πιστώσει

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Σε μερικές περιπτώσεις ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο της έκδοσης του τιμολογίου, εφόσον από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα του χρόνου καταβολής της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ από τον αγοραστή στον προμηθευτή.

Κατά συνέπεια και στις περιπτώσεις που το τιμολόγιο εκδίδεται "επί πιστώσει" δηλαδή η είσπραξη της αξίας και ΦΠΑ γίνεται σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και του απαιτητού του φόρου δεν μεταβάλλεται. Η καταβολή του ΦΠΑ στο Δημόσιο θα γίνει μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που εκδόθηκε το τιμολόγιο και γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.» (Γκλεζάκου Δημ. ΦΠΑ- Ανάλυση, Ερμηνεία και πρακτική εφαρμογή-Έκδοση 2008-άρθρο 16 σελ 288-289)

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις,

εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της [παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994](#) (ΦΕΚ 151 Α').

5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 46 και 46 α του Ν. 1892/1990](#) (ΦΕΚ 101 Α'), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του [άρθρου 14 του Ν. 2000/1991](#) (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου....»

Επειδή, με την παρ 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, η **οδηγία 2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, των κρατών μελών ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής: Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου. Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.*» Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα: «*Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: [...] γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή* [...]».

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 6§2β, 16 2γ, 19 και 49§3 του Κώδικα Φ.Π.Α., ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους και υπό το φως της ως άνω Οδηγίας του συμβουλίου της ΕΚ, συνάγεται ότι, ο προσφεύγων, ως υποκείμενος στο ΦΠΑ όφειλε να εκδώσει φορολογικά στοιχεία με ημερομηνία το αργότερο μέχρι την 31/12/2013 και να τα συμπεριλάβει στις φορολογητέες εκροές, καθώς και τον αντίστοιχο φόρο εκροών, στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του τέταρτου τριμήνου του έτους 2013.

Επειδή, με το άρθρου 34 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «*3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α)*

Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 185 του Ν. 4261/2014, εισήχθη νέο άρθρο 39β στον κώδικα ΦΠΑ, οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται από 01.10.2014. Πρόκειται για προαιρετικό ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής ή μέρους αυτής και όχι κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων, γεγονός που δεν ισχύει για την υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου από τη Φορολογική Αρχή έγινε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων, και επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) των υποκειμένων σε ΦΠΑ και ακολούθως συντάχτηκε αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι: *«Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.»* (ΣτΕ 1514/2013, ΣτΕ 754-6/2003, ΣτΕ 3340/2011, ΣτΕ 1190/2007, ΣτΕ 2357/2001).

Η διαφορά του φόρου στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προέκυψε στα πλαίσια του επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντος, λόγω της μη έκδοσης Τιμολογίου Τεχνικών έργων σε δύο (2) περιπτώσεις τουλάχιστον και ορθά καταλογίστηκε από τη φορολογική Αρχή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι υπ' αριθμ 1225/2015, 2448/2015 και 2306/2014 αποφάσεις του ΣτΕ που επικαλείται ο προσφεύγων με την παρούσα και που με βάση αυτές, τα επιδικασθέντα ποσά αποτελούν εισόδημα ή αποζημίωση μη υποκείμενη σε φόρο, αφορούν σε περιπτώσεις πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης του προσωπικού των ΔΕΠ των ΑΕΙ, σε επίδομα αλλοδαπής που λαμβάνουν οι υπάλληλοι του Δημοσίου που υπηρετούν στο εξωτερικό και σε πάγια πάγια μηνιαία αποζημίωση των ιατρών του ΕΣΥ αντίστοιχα και που σχετίζεται με εισόδημα από ΣΤ' πηγή (μισθωτές υπηρεσίες) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, δεν υπάρχει πρόβλεψη απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος, (ατομική επιχείρηση εκτέλεσης δημοσίων έργων), τις διατάξεις της περ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 του ν.[2238/94](#) όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.[3522/2006](#), που ορίζει, ότι ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται, τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 34 του ν.[2238/1994](#), όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με την παρ.1 του άρθρου 12 του ν.[3522/2006](#) κι οι οποίες έχουν εφαρμογή για δημόσια τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και με τις οποίες ορίζεται, ότι τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και αφετέρου τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.[2238/94](#), όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της [παρ. 1 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, όπου οι περιπτώσεις του αντικειμενικού (εξωλογιστικού) προσδιορισμού παρατίθενται περιοριστικά και αφορούν σε περιπτώσεις που καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Δεδομένου ότι δεν καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, ως προς τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν από τον παρόντα επανέλεγχο και παρόλο που συντρέχει παράλειψη έκδοσης στοιχείων είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα το γεγονός ότι δεν υπάρχει πρόβλεψη απόρριψης βιβλίων ως ανακριβών και δεν δυσχεραίνεται ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων, τα βιβλία με την παρούσα απόφαση κρίνονται **επαρκή**, με εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος και εφαρμογή των άρθρων 2§1, 6§2β, 19§1 και 49§3 του ν.2859/2000 ως προς το ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ... και:

- 1) την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

α) Της με αριθμό ../.../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2014 λόγω της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 68 παρ 2 και 31 του Ν. 2238/1994 και το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

β) Της με αριθμό .../5/....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

2) την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

Της με αριθμό/....-2017 οριστικής επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014		
	Ελέγχου	Απόφασης
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΒΑΣΕΙ ελέγχου	115.466,04	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		40.286,14
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ		66.626,86
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		106.913,04

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014		
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	Ελέγχου	Απόφασης
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛ. ΒΑΣΕΙ ελέγχου	80.184,75	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛ. ΒΑΣΕΙ αυτοελέγχου		8.267,31
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ		66.626,86
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		74.894,17

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 –	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-------------------------------	-------	-------	-------	---------

31/12/2013	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	14.390,06	86.307,50	81.016,92	66.626,86
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	19.350,45	19.350,45	19.350,45	
Χρεωστικό ποσό	2.807,93	25.027,63	21.873,50	19.065,57
Προκαταβολή φόρου	1.132,88	1.132,88	1.132,88	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων	15,75	15,75	15,75	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	3,15	3,15	3,15	
Εισφορά αλληλεγγύης	156,67	2.608,40	2.449,68	2.293,01
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 62%		13.776,21	11.820,65	11.820,65
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	4.116,38	42.564,02	37.295,61	33.179,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	33.179,23 €			

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	40.286,14	115.466,04	106.913,00	66.626,86
Αξία φορολογητέων εισροών	24.018,83	24.018,83	24.018,83	
Φόρος εκροών	9.265,81	26.557,19	24.589,99	15.324,18
Φόρος εισροών	5.523,20	5.523,20	5.523,20	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου λοιπά προστιθέμενα ποσά	2.720,66	2.720,66	2.720,66	
Πληρωμές στο δημόσιο	1.021,95	1.021,95	1.021,95	
Σύνολο φόρου εκροών	9.265,81	26.557,19	24.589,99	15.324,18
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.265,81	9.265,81	9.265,81	
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	17.291,38	15.324,18	15.324,18
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 111%		19.193,43	17.009,84	17.009,84
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	36.484,81	32.334,02	32.334,02

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	32.334,02 €
--	--------------------

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
	$66.626,86 \times 25\% = 16.656,72$ $600/3 = 200,00$ ΣΥΝΟΛΟ: 16.856,72 €

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

**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.