



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 14/10/2016

Αριθμός απόφασης: 1253

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 19/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4337/2015 (εκ παραδρομής στρέφεται κατά της υπ'αριθμ. κοινοποίησης της πράξης), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα 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 με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.668,32 € για τη φορολογική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010. Το πρόστιμο αφορά στη μη έκδοση Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 18.673,26 € προς την πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 14 του Π.Δ.186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατόπιν του με αρ.πρωτ. εγγράφου της Νομικής Υπηρεσίας της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας προς τον Γενικό Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, με αφορμή είκοσι τέσσερις (24) αγωγές που αφορούν στην πρώην Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση Οι ενάγοντες υποστηρίζουν ότι τους ανατέθηκε η εκτέλεση διαφόρων δημόσιων έργων, κατόπιν προφορικής εντολής του πρώην Νομάρχη, χωρίς πιστώσεις, χωρίς μελέτες και φυσικά χωρίς διαγωνισμούς, για έργα συνολικής αξίας 2.354.701,00 €. Μεταξύ των εναγόντων υπήρξε και ο προσφεύγων, ο οποίος τον Σεπτέμβριο 2010 ανέλαβε το έργο αποπεράτωσης ηλεκτροφωτισμού κόμβου, με αιτούμενο ποσό 22.968,11 €. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τιμολόγιο μετά την από 29/10/2013 αναλυτική επιμέτρηση του έργου, ως όφειλε και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Επειδή το έργο δεν είναι ιδιωτικό, δεν όφειλε να εκδώσει παραστατικό με την ολοκλήρωση του έργου.
- Επειδή, δεν υπήρχε γραπτή σύμβαση δημοσίου έργου, ακολούθησε την δικαστική οδό και προκειμένου να αποζημιωθεί, η Νομική Υπηρεσία της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας ζήτησε, μέσω πραγματογνώμονα ή μηχανικού της Δ/σης Τεχνικών Υπηρεσιών της Π.Ε., να γίνει η επιμέτρηση του έργου.
- Η υποχρέωση έκδοσης παραστατικού θα προκύψει μόνο εφόσον δικαιωθεί από το Δικαστήριο και επιδικαστεί το ποσό που θα λάβει.

Επειδή, στο άρθρο 12 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : « 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ...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. ».

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ. 3 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, με την ΠΟΛ 1082/4-6-2010 δίνονται διευκρινίσεις για το χρόνο έκδοσης τιμολογίου από υπεργολάβο για δημόσιο τεχνικό έργο, όπου ορίζεται ότι «... Κατά συνέπεια, με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο, και για τις χρήσεις 2008 και εξής, όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημόσιου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από τον τελευταίο στον ανάδοχο είναι ο προσδιοριζόμενος με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ήτοι με την ολοκλήρωση και παράδοση του έργου, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου του υπόχρεου σε έκδοσή του. 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.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ανέλαβε, στη χρήση 2010, κατόπιν προφορικής εντολής του πρώην Νομάρχη, το έργο αποπεράτωσης ηλεκτροφωτισμού κόμβου, με αιτούμενο συνολικό ποσό 22.968,11 €, χωρίς να ακολουθηθούν οι νόμιμες διαδικασίες παράδοσης και επιμέτρησης του έργου με συνέπεια τη μη έκδοση νόμιμου φορολογικού παραστατικού, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του ΚΒΣ.

Επειδή τελικά, υποβλήθηκε η αναλυτική επιμέτρηση του έργου την 29/10/2013 κατόπιν εντολής του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών (Δ.Τ.Ε.) και από την κοστολόγηση των εργασιών προκύπτει καθαρή αξία ύψους 18.673,26 €, πλέον ΦΠΑ 4.294,85 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.968,11 €.

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, στο άρθρο 73 παρ. 2 του Ν.3669/2008 «Κύρωση της κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημόσιων έργων» ορίζεται : *«Η προσωρινή παραλαβή διενεργείται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη βεβαιωμένη περάτωση του έργου ή, στην περίπτωση του άρθρου 71 παράγραφος 2, από την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής βεβαίωσης περάτωσης των εργασιών, αν υποβληθούν από τον ανάδοχο, μέσα σε δύο (2) μήνες από τις πιο πάνω ημερομηνίες, η τελική επιμέτρηση και το μητρώο του έργου, το οποίο περιλαμβάνει τα βασικά στοιχεία του έργου όπως κατασκευάστηκε.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η επιμέτρηση του έργου γίνεται από τον ανάδοχο μετά την προσωρινή παραλαβή του έργου από την αρμόδια Δημόσια Υπηρεσία και εφόσον, κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του ΚΒΣ, ο φορολογούμενος υποχρεούται στην έκδοση τιμολογίου κατόπιν της επιμέτρησης του τεχνικού έργου, συνάγεται ότι η έκδοση του τιμολογίου δεν συνδέεται με την αποπληρωμή του έργου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η υποχρέωση έκδοσης παραστατικού θα προκύψει μόνο εφόσον δικαιωθεί από το Δικαστήριο και επιδικαστεί το ποσό που θα λάβει, τυγχάνει απορριπτέος, αφού και στην περίπτωση που η ανάθεση του έργου γινόταν με τις νόμιμες διαδικασίες, η πληρωμή του οφειλόμενου ποσού θα γινόταν μόνο εφόσον εξέδιδε το ανάλογο τιμολόγιο εντός της χρήσης που αποπερατώθηκε το έργο, ήτοι εντός του 2010 και εγκρίνονταν από τις αρμόδιες υπηρεσίες.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

Καταλογιζόμενο ποσό 18.673,26 X 25% = 4.668,32 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).